

|      |                                                                                                                             |
|------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|      |                                                                                                                             |
|      | <p><b>Aspectos essenciais da tributação dos rendimentos empresariais em sede de IRS e IRC</b></p> <p>Domingos Fernandes</p> |
| IPCA |                                                                                                                             |

|  |                   |
|--|-------------------|
|  |                   |
|  | <p><b>IRS</b></p> |
|  |                   |

|  |                           |
|--|---------------------------|
|  |                           |
|  | <p><b>Categoria B</b></p> |
|  |                           |

| Incidência                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Art.º 3.º n.º6</b></p> | <p>Rendimentos Sujeitos a tributação deste data de emissão de factura de obrigatória ou quando Pago ou Posto à disposição provenientes de (excepção: quando determinado com base na contabilidade):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Os decorrentes do exercício de qualquer actividade comercial, industrial, agrícola, silvícola ou pecuária;</li> <li>Os auferidos no exercício, por conta própria, de qualquer actividade de prestação de serviços, ainda que conexas com qualquer actividade mencionada na alínea anterior</li> <li>Os provenientes da propriedade intelectual ou industrial, quando auferidos pelo seu titular originário</li> </ul> |
| <p><b>Art.º 3.º</b></p>      | <ul style="list-style-type: none"> <li>Rendimentos prediais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos desta categoria;</li> <li>Rendimentos de capitais imputáveis a actividades geradoras de rendimentos desta categoria;</li> <li>Mais valias imputáveis a actividades geradoras de rendimentos desta categoria, definidas nos termos do CIRC;</li> <li>Indemnizações conexas com a actividade exercida;</li> <li>Cessão temporária da exploração do estabelecimento;</li> <li>Subsídios ou subvenções;</li> <li>Provenientes da prática de actos isolados</li> </ul>                                                                                      |
|                              |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |

### Artigo 3º, n.º 4 - Categoria B

- Actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias excluídas de tributação:
  - Proveitos < 5 x SMN anual
  - Inexistência de outros rendimentos ou, caso existam, o conjunto dos rendimentos não ultrapasse aquele limite.

### Activid. agrícolas, silvícolas e pecuárias seu enquadramento

- Exploração da terra tem carácter manifestamente acessório:
  - custos directos sejam inferiores a 25% do total ( art. 4º/2) .
- Têm natureza comercial ou industrial:
  - as actividades agrícolas, silvícolas e pecuárias cujos produtos se destinem a ser utilizados ou consumidos em mais de 60% do seu valor naquelas actividades.
  - a exploração pecuária enquadrada na indústria de lacticínios,
  - a exploração silvícola (florestal) realizada no âmbito da indústria de celulose, etc.

6

### IRS - Cat B – Activid. agrícolas, silvícolas e pecuárias seu enquadramento

- são **actividades agrícolas, silvícolas ou pecuárias**:
  - Comerciais ou industriais, meramente acessórias ou complementares daquelas, que utilizem, de forma exclusiva, os produtos das próprias explorações agrícolas, silvícolas ou pecuárias;
  - Caça e a exploração de pastos naturais, água e outros produtos espontâneos, explorados directamente ou por terceiros;
  - c) Explorações de marinhas de sal;
  - d) Explorações apícolas;
  - e) Investigação e obtenção de novas variedades animais e vegetais, dependentes daquelas actividades.

7

### IRS - Cat B – Activid. agrícolas, silvícolas e pecuárias Conexão com a terra

- ligação física ao solo - implantação directa neste das espécies cultivadas (exploração florestal/ silvícolas ).
  - Exclui: a cultura através de recipientes tais como vasos ou tabuleiros (v.g. floricultura envasada, culturas desenvolvidas em tabuleiros, como cogumelos...).
- No domínio da pecuária a conexão com a terra exprime-se pela utilização do solo, enquanto suporte alimentar das espécies animais em criação, seja mediante a cultura de pastagens ou forragens (agro-pecuária) seja pela mera exploração de pastos naturais (silvo-pastorícia).
  - Exclui as explorações pecuárias estabuladas, as realizadas em laboratório

8

| Enquadramentos Fiscais Possíveis da Propriedade Intelectual |                                                  |                          |
|-------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|--------------------------|
| Detentor do Rendimento                                      | Tipo de Rendimentos                              | Categoria de Rendimentos |
| Titular Original                                            | - Direitos<br>- Cessão Temporária<br>- Alienação | Categoria B              |
| Outro Titular (por exemplo herdeiros)                       | - Direitos Temporários<br>- Cessão Temporária    | Categoria E              |
|                                                             | - Alienação                                      | Categoria G              |

9

## IRS - B

### PROPRIEDADE INTELECTUAL (ARTº 58º EBF)

Exemplo 1:

Rendimentos abrangidos pelo nº 1 do artº 58º do EBF no valor de 72 000€

Rendimento para efeitos de determinação da ***taxa a aplicar***:

$(30000 + 12\ 000 : 3) \times 0,70 = 23\ 800$  + outros rendimentos do agregado

A ***taxa será aplicada*** sobre  $30\ 000 + 12\ 000 = 42\ 000 \times 0,70 = 29\ 400$  + outros rendimentos do agregado

10

## Formas de determinação

- Regime simplificado
- Regime de contabilidade organizada;
- Acto isolado
- De acordo com regras categoria A.

## Regime Simplificado

Ficam Abrangidos pelo Regime Simplificado, quando:

↓  
Não tendo optado pelo Regime de Contabilidade Organizada

▪ Montante anual líquido de rendimentos: < € 150.000

Art.º 28.º  
n.º 2

Opção pelo RCO é feita

- Na declaração de Início
- Até fim Março de cada ano
- **Permanência 3 anos**

Permanência

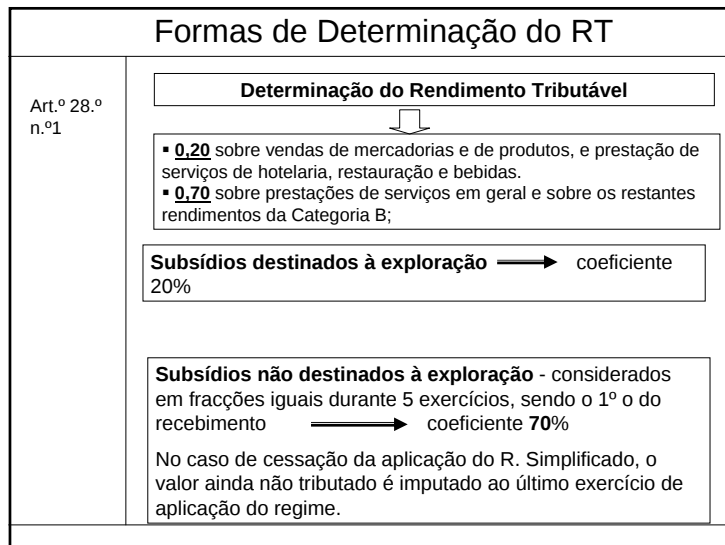
▪ 3 anos

Art.º 28.º  
n.º 4

Cessa se:

- Num só exercício ultrapassar 25% do limite
- Ultrapassar em 2 exercícios consecutivos
- Alteração dos coeficientes

Art.º 28.º  
n.º 6



**Soc. Transp Fiscal**

**CATEGORIA B - REGIME SIMPLIFICADO**

**Exemplo**

José médico, registou prestações de serviço no valor de 50.000€, dos quais 10.000€ correspondem a serviços prestados a uma sociedade sujeita ao regime da transparência fiscal na qual detém uma participação social de 50%.

A sociedade apurou uma matéria colectável de 30.000€

**Determinação do rendimento líquido da categoria B:**

$(50.000 - 10.000) \times 0,70 = 28.000$

Serviços prestado à sociedade = 10.000

Matéria colectável imputada  $30.000 : 2 = 15.000$

Rendimento líquido:  $28.000 + 10.000 + 15.000 = 53.000€$

**IRS - B**

**CATEGORIA B**

**Exemplo 1**

O sujeito passivo X optou em 2007 pelo regime da contabilidade

Quais as consequências desta opção ?

- 1 - Fica abrangido por este regime (3 anos) até 2009.
- 2 - Em 2010 pode optar pelo regime simplificado apresentando a declaração de alterações até 31/3
- 3 - Se nada fizer ficará mais 3 anos no regime da contabilidade

**EXEMPLOS :**

Sujeito passivo enquadrado no Regime Simplificado:

| ANO  | VOLUME DE VENDAS |           |           |           | ANO  |           |
|------|------------------|-----------|-----------|-----------|------|-----------|
|      | EXP. 1           | EXP2      | EXP.3     | EXP.4     |      | EXP.4     |
| 2005 | 160.000 €        | 190.000 € | 160.000 € | 160.000 € | 2006 | 160.000 € |
| 2006 | 140.000 €        | CONT      | 160.000 € | 140.000 € | 2007 | 140.000 € |
| 2007 | 140.000 €        |           | CONT      | 150.000 € | 2008 | 150.000 € |
| 2008 | SIMP             |           |           | CONT      | 2009 | SIMP      |
|      |                  |           |           | ATE 2008  |      | EM 2009   |

Art.28º/16 "apenas"  
16

SUBSIDIOS NÃO DESTINADOS A EXPLORAÇÃO - NºS 7 E 8  
DO ART.31º e 36º-A CIRS

- EX. plo:

Recebimento em 2006 de € 50.000

|                     | Valor a incluir |                  |
|---------------------|-----------------|------------------|
| • 2006 - reg.simp.  | € 10.000        | (1/5)            |
| • 2007 - reg.simp.  | € 10.000        | (1/5)            |
| • 2008 - reg.simp.  | € 30.000        | (1/5) + € 20.000 |
| • 2009 - reg. cont. | € 0             |                  |

17

## Mais valias

- $MVF = VR - (V. \text{ aquisição} - Q \text{ Mínimas})$
- Mudança de regime
  - Regime simplificado -Quotas mínimas
  - Contabilidade organizada - Amort. Praticadas
  - $MVF = VR - (V. \text{ aquisição} - \text{Amortizações})$
  - Amort. = Praticadas + Quotas mínimas

### Categoria B - Cessação/ Reinício ( 11 e 12 art.º 28)

- Reiniciada a actividade antes de 1 Janeiro do ano seguinte àquele em que se completam 12 meses após a cessação.



O regime de determinação dos rendimentos é o que vigorava à data da cessação.

Excepto:

- Alteração substancial da actividade - Requerimento.
- Reinício após período mínimo de permanência no regime simplificado.

### Regime c/ base na Contabilidade Organizada

| Regras de IRC com as adaptações do art.º 33º |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |
|----------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Art.º 32.º                                   | Encargos Não dedutíveis:                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| Art.º 33.º                                   | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Despesas de Deslocações, viagens e estadas do SP e membros do seu agregado familiar, na parte que exceder o limite de 10% dos proveitos.</li> <li>▪ Quando o SP afecte à sua actividade parte do imóvel destinado à sua habitação, os encargos dedutíveis ( juros, rendas, energia água, etc) não podem ultrapassar 25% do total dessas despesas.</li> <li>▪ Em caso de exercício conjunto com outros profissionais, os encargos dedutíveis são rateados em função da respectiva utilização</li> <li>▪ Não são dedutíveis as despesas ilícitas</li> <li>▪ As remunerações dos titulares de rendimentos desta categoria, bem como as atribuídas a membros do seu agregado familiar que lhes prestem serviço, assim como outras prestações a título de ajudas de custo, utilização de viatura própria ao serviço da actividade, subsídios de refeição e outras prestações de natureza remuneratória, não são dedutíveis para efeitos de determinação do rendimento da categoria B.</li> </ul> |

### Exemplo

| <u>Conta contabilidade</u>        | <u>Saldo</u>   |
|-----------------------------------|----------------|
| <b>Serviços prestados</b>         | <b>€25.000</b> |
| Deslocações e estadas             | €3.500         |
| Água e electricidade da habitação | €5.000         |
| Remuneração do filho menor        | €3.500         |
| Segurança social do próprio       | €3.400         |
| <b>Total dos custos</b>           | <b>€15.400</b> |
| <b>Lucro contabilístico</b>       | <b>€9.600</b>  |

21

### Exemplo / Resolução

|                             | Contabilidade  | Fiscalidade     |
|-----------------------------|----------------|-----------------|
| <b>Serviços prestados</b>   | <b>€25.000</b> | <b>€ 25.000</b> |
| Deslocações e estadas       | € 3.500        | € 2.500         |
| Água+elect da habitação     | € 5.000        | € 1.250         |
| Remuneração do filho menor  | € 3.500        | € 0             |
| Segurança social do próprio | € 3.400        | € 3.400         |
| <b>Total dos custos</b>     | <b>€15.400</b> | <b>€ 7.150</b>  |
| <b>Lucro contabilístico</b> | <b>€9.600</b>  | <b>€ 17.850</b> |

22

### Tributação Autónoma

Art.º 73.º

#### Tributação Autónoma

- As não documentadas → ▪ 50%\*
- As despesas de representação → ▪ 10%
- Com viaturas ligeiras de passageiros, ou mistas, motos e motociclos → ▪ 10%, 5% ou 0%
- As importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português (c/ reg. Fiscal + favorável) → ▪ 35%\*
- Os encargos dedutíveis relativos a despesas com ajudas de custo e com compensação pela deslocação em viatura própria do trabalhador, ao serviço da entidade patronal → ▪ 5%

Excluem-se de Trib. Autónoma os SP enquadrados no Reg. Simplificado, relativamente às despesas mencionadas em 2.e 7

### Actos Isolados

Art.º 3.º  
n.º 3

#### Actos Isolados

##### Condições

- Resultem de prática não reiterada;
- Não sejam previsíveis;

Art.º  
30.º e  
31 n.º  
6

•Passam a ficar enquadrados no RS ou no RC de acordo com o artigo 28.º (limite de €150.000).

| Opção por Cat. A       |                                                                                                                                                      |
|------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Art.º<br>28.º<br>n.º 8 | Opção por tributação pelas regras da Cat. A                                                                                                          |
|                        | Condições                                                                                                                                            |
|                        | <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Resultarem de serviços prestados a uma única entidade</li> <li>▪ Permanência mínima de três anos</li> </ul> |

### Art. 31º A – Valor definitivo considerado para efeitos de IMT

- Sempre que o valor constante do contrato seja inferior ao valor definitivo que serviu de base à liquidação do IMT, ou que serviria, é este o valor a considerar para efeitos de determinação do rendimento tributável.
- Se à data em que for conhecido o valor definitivo tiver decorrido o prazo para entrega da declaração de rendimentos, deve o SP proceder à entrega da declaração de substituição durante o mês de Janeiro do ano seguinte.
- O disposto anteriormente não é aplicável se for feita prova de que o valor de realização foi inferior ( prova – 129º do CIRC).

### Artigo 39º - Métodos indirectos

- Art.º 87º a 89º da LGT e segue os termos do art. 90º LGT e do art 54 do CIRC.
- O atraso na execução da contabilidade ou na escrituração dos livros de registo, bem como a não exibição imediata daquela ou destes, só determina a aplicação dos métodos indirectos após o decurso prazo fixado para regularização ou apresentação, sem que se mostre cumprida a obrigação;
- Prazo : 5 a 30 dias, e não prejudica a aplicação de sanção.

### Regime Neutralidade fiscal

- Não há lugar ao apuramento de qualquer resultado tributável pela realização do capital social resultante da transmissão da totalidade do património empresarial e profissional.
- Condições:
  - A sociedade tenha sede em TN
  - A pessoa singular fique a deter pelo menos 50% do capital social;
  - A actividade da sociedade seja substancialmente idêntica;
  - Os elementos do activo e do passivo sejam registados pelo valor que possuíam na pessoa singular;
  - A sociedade dar cumprimento ao disposto no art. 77º do CIRC.

### Transparência Fiscal - Imputação Especial – art 20º

- Constitui rendimento dos sócios ou membros das entidades referidas no artigo 6º do CIRC, que sejam pessoas singulares;
- O resultante da imputação, integrando-se as respectivas importâncias como rendimento líquido da categoria B.

### Sociedades de transparência fiscal – O adiantamentos por conta de lucros

#### Exemplo (Artigo 20º nºs 1 e 5, do CIRS) :

O Sr. A é sócio de uma sociedade abrangida pelo regime da transparência fiscal, na qual detém uma participação de 10%. Recebeu desta, no ano de 2009, a título de adiantamento por conta de lucros, o valor de €10 000,00. A sociedade nesse ano apurou uma matéria colectável de € 34 000,00, sendo o valor a imputar ao Sr. A, nos termos do art. 6º, do CIRC, de € 3 400,00

- O rendimento a considerar pelo Sr. A no anexo D (CATEGORIA B) da declaração modelo 3 será de €10.000,00.
- Esta situação em 2008 era apenas € 3.400,00

## DETERMINAÇÃO DA MATÉRIA COLECTÁVEL

31

### SNC - IRC

- Diz o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho:
- “ ... considerando que a estrutura actual do Código do IRC se mostra, em geral, adequada ao acolhimento do novo referencial contabilístico, manteve -se a estreita ligação entre contabilidade e fiscalidade...”
- “... a manutenção do modelo de dependência parcial determina, desde logo, que, sempre que não estejam estabelecidas regras fiscais próprias, se verifica o acolhimento do tratamento contabilístico decorrente das novas normas...”

32

## SNC - IRC

o artigo 17.º do CIRC estabelece a ponte entre a contabilidade e a fiscalidade

fiscalidade



contabilidade

33

## SNC - IRC

- De acordo com o artigo 17.º do CIRC:
- O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos do Código
- A contabilidade do sujeito passivo **deve estar organizada de acordo com a normalização contabilística** e outras disposições legais em vigor para o respectivo sector de actividade

34

## Determinação da matéria colectável

Regime Geral de Determinação do Lucro Tributável;

Base Tributável:

**LUCRO**  
=

Património Líquido no final do período de tributação

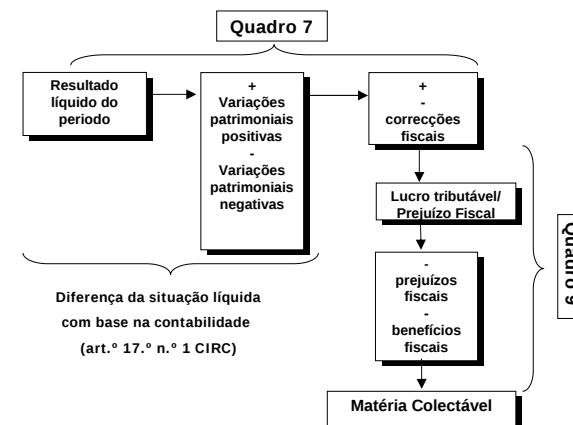
—

Património Líquido no início do período de tributação

(A diferença engloba o Resultado líquido e restantes variações no património)

35

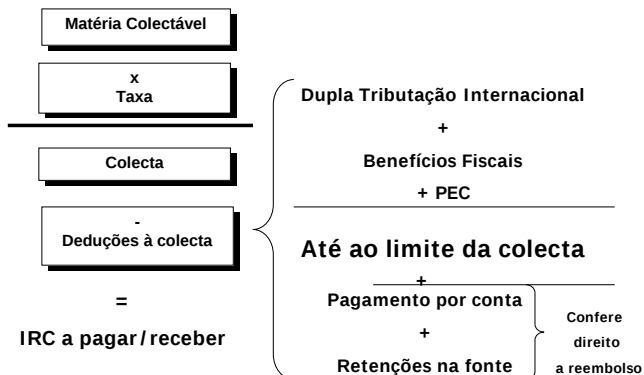
## Determinação da matéria colectável



36

## Determinação da matéria colectável

### Quadro 10



37

## Principais Alterações ao IRC, decorrentes da adopção do Sistema de Normalização Contabilística (SNC) – breve enquadramento.

### NCRF com impacto fiscal NCRF 6 – activos intangíveis

#### NCRF com impacto fiscal NCRF 6 – activos intangíveis

- Na aplicação pela primeira vez da NCRF 6 é natural que seja detectada a necessidade de se efectuarem alguns movimentos de desconhecimento
- passam a ser aceites como gasto dedutível, em sede de IRC, no período em que são incorridos, entre outros, os seguintes encargos:
- Despesas de instalação
- Despesas de pesquisa ou investigação
- Encargos com campanhas publicitárias

40

### NCRF com impacto fiscal NCRF 6 – activos intangíveis

- Em termos de mensuração, só é fiscalmente aceite o modelo do custo
- Assim, para efeitos fiscais, o activo intangível, após o seu reconhecimento inicial, é mensurado pelo custo de aquisição ou de produção deduzido das amortizações acumuladas aceites nos termos do decreto regulamentar que disciplina as depreciações e amortizações, e das eventuais perdas de imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais

41

### NCRF com impacto fiscal NCRF 6 – activos intangíveis

- As **regras de depreciação dos activos intangíveis**, constam do artigo 16.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, que dispõe que são amortizáveis os seguintes activos intangíveis:
- Despesas com projectos de desenvolvimento;
- Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo

42

### ACTIVOS INTANGÍVEIS

#### CASO PRÁTICO

Uma empresa farmacêutica suporta em 2010 os seguintes encargos:

- Campanha publicitária ..... € 20.000
- Aq. do direito de uso de uma marca por 5 anos ..... € 30.000
- Pesquisa de um medicamento eficaz para a gripe A ... € 5.000

Qual o montante que pode considerar como gasto fiscal do período, face às regras do Código do IRC e legislação complementar?

43

### ACTIVOS INTANGÍVEIS

#### RESOLUÇÃO

| <u>Encargos</u>                                       | <u>Gasto fiscal do período n</u> |
|-------------------------------------------------------|----------------------------------|
| • Campanha publicitária – 20.000                      | 20.000                           |
| • Aquisição de direito de uso de marca – 30.000 (20%) | 6.000                            |
| • Pesquisa de novo medicamento – 5.000                | 5.000                            |

44

**NCRF com impacto fiscal**  
**NCRF 11 – propriedades de investimento**

**NCRF com impacto fiscal**  
**NCRF 11 – propriedades de investimento**

- As empresas podem optar pelo modelo do custo ou pelo modelo do justo valor, sendo o critério escolhido, aplicado a todas as propriedades de investimento.
- Os ajustamentos decorrentes da adopção do justo valor, reconhecidos em resultados, não são fiscalmente relevantes
- Apenas as propriedades de investimento mensuradas a custo histórico **podem ser objecto de depreciação**, sendo esta fiscalmente aceite
- Quanto aos métodos e regras de depreciação, é aplicável tudo o que foi referido para os activos fixos tangíveis.

46

**NCRF com impacto fiscal**  
**NCRF 11 – propriedades de investimento**

- os saldos positivos entre mais e menos valias, derivados da transmissão de propriedades de investimento, podem beneficiar do regime de reinvestimento consignado no artigo 48.º do Código do IRC

47

**NCRF com impacto fiscal**  
**NCRF 17 – agricultura**

### NCRF com impacto fiscal NCRF 17 – agricultura

- Esta NCRF introduz uma série de novos conceitos contabilísticos que não existiam no POC
- não se trata de uma norma exclusivamente aplicável à agricultura, mas sim de uma norma que, sobretudo, se preocupa em determinar regras de **mensuração de activos biológicos**

49

### NCRF 17 - Agricultura

#### Âmbito

A actividade agrícola abrangida por esta norma contabilística cobre uma escala diversa de actividades como por exemplo:

- Criação de gado
- Silvicultura
- Cultivo de pomares e de plantações,
- Floricultura
- Aquacultura (incluindo criação de peixes)

### NCRF 17 - Agricultura

#### Definições

Activo Biológico = é um animal ou planta viva.

Activo biológico consumível: é o que estiver para ser colhido como produto agrícola ou vendido como activo biológico (por exemplo, o milho ou gado destinado à produção de carne).

Activo biológico de produção: é o que não seja activo biológico consumível (por exemplo, árvores de fruto ou gado do qual se retira leite).

Equipamento biológico (animal ou planta vivo) não abrangido pela IAS 41



Golfinho num parque de diversões

### NCRF com impacto fiscal NCRF 17 – agricultura

- Regime fiscal aplicável aos activos biológicos:
- Para os activos biológicos consumíveis, está previsto que os ganhos e perdas resultantes da aplicação do **justo valor concorram para a formação do lucro tributável** (conforme aliena g) do n.º 1 do artigo 20.º e alínea i) do n.º 1 do artigo 23.º do Código do IRC).
- Foram, porém, excepcionadas **as explorações silvícolas plurianuais**, para as quais se mantém o regime fiscal anterior (artigo 18.º n.º 7 do Código do IRC), dado estas se caracterizarem pela existência de longos ciclos de exploração

52

### NCRF com impacto fiscal NCRF 17 – agricultura

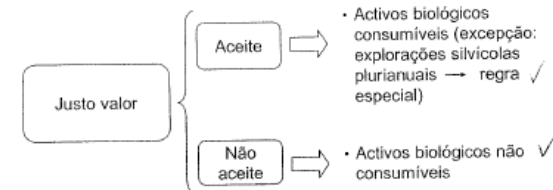
- Regime fiscal aplicável aos activos biológicos:
- Quanto aos activos biológicos de produção (como por exemplo as árvores de fruto ou o gado leiteiro), não está prevista a aceitação fiscal da mensuração acolhida na contabilidade (pelo justo valor)
- Assim, este tipo de activos **tem um regime fiscal semelhante ao dos activos fixos tangíveis** (NCRF 7) quanto a imparidades, mais e menos valias e ao regime do reinvestimento, não sendo passíveis de qualquer amortização, quer contabilística, quer fiscal

53

### NCRF 17 – Agricultura / IRC

#### Análise das alterações ao IRC

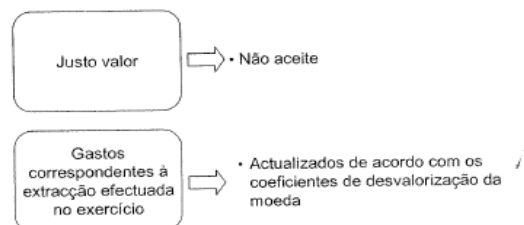
- Rendimentos e gastos



### NCRF 17 – Agricultura / IRC

#### Análise das alterações ao IRC

- Explorações silvícolas plurianuais

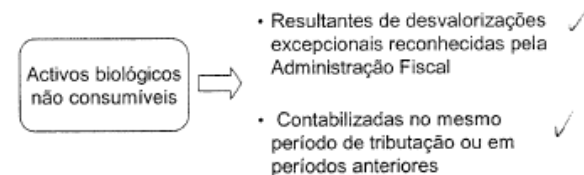


Art.º 18.º n.º7 — Os gastos das explorações silvícolas plurianuais podem ser imputados ao lucro tributável tendo em consideração o ciclo de produção, caso em que a quota parte desses gastos, equivalente à percentagem que a extracção efectuada no período de tributação represente na produção total do mesmo produto, e ainda não considerada em período de tributação anterior, é actualizada pela aplicação dos coeficientes constantes da portaria a que se refere o artigo 47.º

### NCRF 17 – Agricultura / IRC

#### Análise das alterações ao IRC

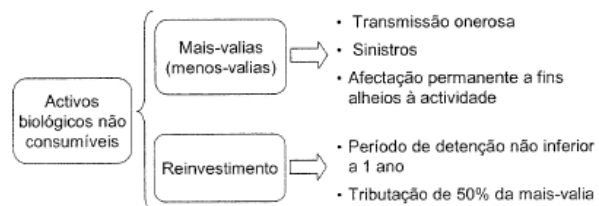
#### Perdas por imparidade



## NCRF 17 – Agricultura / IRC

### Análise das alterações ao IRC

- Mais-valias (menos-valias) e reinvestimento



Os activos biológicos de produção (não consumíveis) têm um regime fiscal semelhante aos activos fixos tangíveis (NCRF 7) quanto a imparidades, às mais e menos-valias e ao regime de reinvestimento, não sendo, no entanto, passíveis de depreciação quer contabilística, quer fiscal (!?).

## NCRF 17 – Agricultura / IRC

### Análise das alterações ao IRC

#### Caso prático 1

##### Enunciado – Exploração bovina

A empresa ABC dedica-se à produção e comercialização de carne não processada. Para esse fim adquiriu em Setembro de 2010, com o único intuito de obter vitelos para abate, 100 vacas reprodutoras por 4.000, correspondendo este montante ao seu justo valor em 31/12/2010.

A 31/12/2011 estavam registados no seu balanço, seguindo as regras da NCRF 17 - Agricultura, os seguintes dados referentes a este activo biológico e a quantidade de vitelos existentes no final do ano:

|                    | Valor | Mensuração  |
|--------------------|-------|-------------|
| Vacas              | 5.000 | Justo valor |
| Vitelos para abate | 1.000 | Justo valor |

## NCRF 17 – Agricultura / IRC

### Análise das alterações ao IRC

#### Questões

- Quais os ajustamentos a efectuar para efeitos do cálculo do Lucro Tributável do exercício de 2011
- Calcule o resultado fiscal de 2012 assumindo que:
  - As 100 vacas foram vendidas no decorrer do exercício de 2012 por 6.000 (ignore quaisquer efeitos relativos aos coeficientes de desvalorização da moeda)
  - Os vitelos foram alienados por 3.000
  - Em 2012 a empresa adquiriu novas vacas reprodutoras por 4.500

## NCRF 17 – Agricultura / IRC

### Análise das alterações ao IRC

#### Caso prático

##### Resolução

- Ajustamentos no Lucro Tributável do exercício de 2011

#### Contabilidade

- Vacas (activo não consumível)
  - Rendimento do exercício 1.000 (5.000 – 4.000)
- Vitelos (activo consumível)
  - Rendimento do exercício 1.000 (1.000 – 0)

## NCRF 17 – Agricultura / IRC

### Análise das alterações ao IRC

Caso prático  
Resolução (cont.)

Fiscalidade

- Vacas (activo não consumível)
  - Impacto nos resultados de 1.000, derivado das variações no justo valor, não releva para efeitos fiscais
  - Dedução na M22 de 1.000
- Vitelos (activo consumível)
  - Impacto nos resultados de 1.000, derivado das variações no justo valor, releva para efeitos fiscais
  - Não há ajustamentos a efectuar na M22

## NCRF 17 – Agricultura / IRC

### Análise das alterações ao IRC

Caso Prático

Resolução

b) Calcule o resultado fiscal de 2012 assumindo que:

- 100 vacas foram vendidas no decorrer do exercício de 2012 por 6.000 (ignore quaisquer efeitos das correcções monetárias)

Contabilidade

- Rendimento do exercício 1.000 (6.000-5.000)

Fiscalidade

- Mais-valia fiscal 2.000 (6.000-4.000 (valor aquisição))

De acordo com o art.º 46.º, n.º 1, al. a) aplica-se o tratamento fiscal das mais-valias calculada nos termos do n.º 2)

Aplica-se as regras do reinvestimento (art.º 48.º)

## NCRF 17 – Agricultura / IRC

### Análise das alterações ao IRC

Caso Prático

Resolução

b) Calcule o resultado fiscal de 2012 assumindo que:

- Os vitelos foram alienados por 3.000

Contabilidade

- Rendimento do exercício 2.000 (3.000-1.000)

Fiscalidade

- Rendimento normal 2.000 (3.000-1.000)

De acordo com o art.º 46.º, n.º 1, al. a) não se aplica o tratamento fiscal das mais-valias (!?)

- NCRF com impacto fiscal  
NCRF 20 – rédito

### NCRF com impacto fiscal NCRF 20 – rédito

- O enquadramento fiscal dos rendimentos e do momento da sua tributação é efectuado segundo as regras do artigo 18.º do Código do IRC
- Manteve-se o princípio da realização, ou seja, os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços **são considerados no período de tributação a que respeitam, pela quantia nominal da contraprestação**, independentemente do seu recebimento
- Não é aceite, para efeitos fiscais, a aplicação contabilística da NCRF 20 na parte em que permite, quando haja diferimento do rédito, determinar um justo valor menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber

65

### NCRF com impacto fiscal NCRF 20 – rédito

- Os **ajustamentos decorrentes da aplicação do justo valor, em regra, não concorrem para a formação do lucro tributável**, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados

66

### NCRF com impacto fiscal NCRF 20 – rédito

- Excepções ( ou seja, situações em que o justo valor concorre para a formação do lucro tributável):
- **instrumentos financeiros** reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5 % do respectivo capital social; ou
- quando tal se encontre expressamente previsto no Código do IRC

67

### NCRF com impacto fiscal NCRF 20 – rédito

- Os royalties devem ser reconhecidos segundo o regime do acréscimo de acordo com a substância do acordo relevante
- Os dividendos devem ser reconhecidos quando for estabelecido o direito do accionista receber o pagamento

68

## Quadro 07 da DECLARAÇÃO MOD. 22

69

### O Quadro 07 da Declaração Mod. 22

- Tem por finalidade converter o resultado líquido do período no lucro tributável
- O lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidas nos termos do CIRC (nº 1 do art. 17º)

70

## CORRECÇÕES A EFECTUAR NO QUADRO 07

71

### Correcções a efectuar no Quadro 07

#### Campo 701 - Resultado líquido do período

- A importância a inscrever neste campo deve coincidir obrigatoriamente com o saldo da conta “81 – Resultado líquido do período” após o encerramento do resultado.
- A demonstração do Resultado líquido do exercício efectua-se na declaração anual de informação contabilística e fiscal, no Anexo A (quadro 03), devendo o resultado líquido do período inscrito no campo A124 do quadro 03 coincidir com o mencionado neste campo

72

## Variações Patrimoniais

73

### Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21º do CIRC)

Artigo 21.º - Variações patrimoniais positivas

**1 - Concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido do exercício, *excepto*:**

- a) As **entradas de capital**, incluindo os prémios de emissão de acções, bem como as coberturas de prejuízos, a qualquer título, feitas pelos titulares do capital;
- b) As **mais-valias potenciais ou latentes**, ainda que expressas na contabilidade, incluindo as reservas de reavaliação legalmente autorizadas;
- c) As contribuições, incluindo a participação nas perdas, do associado ao associante, no âmbito da associação em participação e da associação à quota.
- d) As relativas a impostos sobre o rendimento.

74

### Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21º do CIRC)

- Relativamente à alínea b), existe um despacho sobre o tratamento das **reavaliações (ou revalorizações)** não **previstas legalmente** (Proc. 1794/89, Despacho de 21/12/89), segundo o qual:

«As reavaliações do activo imobilizado não enquadráveis em diploma legal são variações patrimoniais, que se encontram excluídas na alínea b) do artigo 21º do Código do IRC. Assim sendo, não há lugar à tributação das reservas de reavaliação não constituídas ao abrigo de legislação fiscal. Refira-se, no entanto, que o valor reavaliado não releva, quer para a determinação das reintegrações, quer para apuramento de uma eventual mais-valia realizada.»

### Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21º do CIRC)

- Não deveremos no entanto esquecer que, no âmbito dos processos de recuperação de empresas, o n.º 2 do artigo 268º do Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas (CIRE) refere o seguinte:
- «Não entram igualmente para a formação da matéria colectável do devedor as variações patrimoniais positivas resultantes das **alterações das suas dívidas previstas em plano de insolvência ou em plano de pagamentos**.»

**Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21º do CIRC)**

**Acções (quotas) próprias**

- só podem ser adquiridas se a sociedade dispuser de **reservas livres em montante não inferior ao dobro** do contravalor a prestar. (nº 2 – art. 220º do CSC, para as soc. por quotas, e nº 4 - art 317º, para as soc. anónimas).

Para as acções acresce que a sociedade não pode adquirir e deter **acções próprias representativas de mais de 10% do seu capital** (nº 2 - 317º do CSC)

77

**Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21º do CIRC)**

**Venda de Acções/Quotas Próprias –**

Alienação de uma quota própria por 1.200 euros adquirida por 1000 euros, temos uma mais valia de 200 euros (não incluída no resultado líquido, porque o “ganho” foi reconhecido em capital próprio na conta “55 – Reservas”);

**Campo 702 – Variações patrimoniais positivas não reflectidas no resultado líquido (art. 21º do CIRC)**

**59 – Reservas**

**594 – Doações**

*Esta conta serve de contrapartida às doações de que a empresa seja beneficiária.*

As variações patrimoniais positivas, obtidas a título gratuito, passaram a concorrer para o lucro tributável na sequência da abolição do imposto sobre sucessões e doações (Decreto-Lei nº 287/2003, de 12.11).

79

**Campo 702 – Quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciables e activos intangíveis com vida útil indefinida [art. 22º n.º 1, al. b)]**

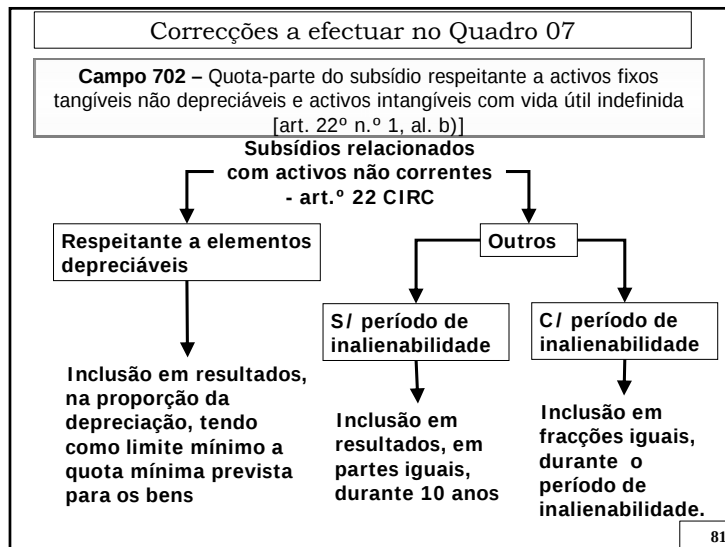
**Subsídios não reembolsáveis relacionados com AFT e AI**

Reconhecer inicialmente no **Capital Próprio (593)** e como resultados (rendimentos), sistematicamente durante a vida do activo.

⇒ Se AFT depreciable ou AI com vida útil definida: na proporção das amortizações contabilizadas (gastos relacionados)

⇒ Se AFT não depreciable ou AI com vida útil indefinida: manter no Capital Próprio, excepto se para compensar imparidade.

Nota! Os subsídios do governo podem tomar a forma de um activo não monetário (terrenos, etc...). Nestas circunstâncias é usual avaliar o Justo Valor do activo não monetário e contabilizar quer o subsídio quer o activo por esse Justo Valor.



Correcções a efectuar no Quadro 07

**Campo 702** – Quota-parte do subsídio respeitante a activos fixos tangíveis não depreciables e activos intangíveis com vida útil indefinida [art. 22º n.º 1, al. b)]

2. **“Activos não Correntes”**

**Mapa de depreciações**

| Anos | Valor aquisição | Taxa | Reintegração |
|------|-----------------|------|--------------|
| 1    | 10.000          | 20%  | 2.000        |
| 2    | 10.000          | 18%  | 1.800        |
| 3    | 10.000          | 20%  | 2.000        |
| 4    | 10.000          | 2%   | 200          |
| 5    | 10.000          | 0%   | ----         |
| 6    | 10.000          | 10%  | 1.000        |
| 7    | 10.000          | 20%  | 2.000*       |
| 8    | 10.000          | 10%  | 1.000*       |

**Tratamento fiscal do subsídio**

| Anos | Valor aquisição | Taxa  | Reintegração |
|------|-----------------|-------|--------------|
| 1    | 6.000           | 20%   | 1.200        |
| 2    | 6.000           | 18%   | 1.080        |
| 3    | 6.000           | 20%   | 1.200        |
| 4    | 6.000           | 10%** | 600          |
| 5    | 6.000           | 10%** | 600          |
| 6    | 6.000           | 10%   | 600          |
| 7    | 6.000           | 12%   | 720          |

\* 1.800 constituem quotas perdidas    \*\* limite mínimo € 600 (art.º 22.º n.º 2)

Nota: no caso de venda do bem, o valor restante do subsídio será considerado na totalidade no ano da venda

82

**Campo 702** – Variações patrimoniais NEGATIVAS não reflectidas no resultado líquido (art. 24º do CIRC)

**Artigo 24.º - Variações patrimoniais negativas**

1 - Nas mesmas condições referidas para os custos ou perdas, concorrem ainda para a formação do lucro tributável as variações patrimoniais negativas não reflectidas no resultado líquido do exercício, excepto:

- As que consistam em **liberalidades** ou não estejam relacionadas com a actividade do contribuinte sujeita a IRC;
- As **menos-valias potenciais ou latentes**, ainda que expressas na contabilidade;
- As saídas, em dinheiro ou espécie, **em favor dos titulares do capital, a título de remuneração ou de redução do mesmo**, ou de partilha do património;
- As prestações do associante ao associado, no âmbito da associação em participação.
- As relativas a impostos sobre o rendimento

83

**Campo 704** – Variações patrimoniais NEGATIVAS não reflectidas no resultado líquido (art. 24º do CIRC)

**52 - Acções (quotas) próprias**

Quando na alienação de acções (quotas) próprias se registam **perdas**, as mesmas vão influenciar o saldo de **“Reservas Livres”**.

nº 3 do artigo 45º do CIRC:

**“A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes de capital, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.**

84

**Campo 704 – Variações patrimoniais NEGATIVAS não reflectidas no resultado líquido (art. 24º do CIRC)**

**59 - Resultados transitados**

*“Excepcionalmente, esta conta também poderá registar **regularizações não frequentes** e de **grande significado** que devam afectar, positiva ou negativamente, os capitais próprios, e não o resultado do exercício”.*

85  
85

**Campo 703/705 – *Variações patrimoniais positivas/negativas (regime transitório previsto no art. 5º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)***

Segundo o regime transitório, os efeitos nos capitais próprios que resultem do reconhecimento ou desreconhecimento de activos ou passivos ou das alterações na sua mensuração, que sejam considerados fiscalmente relevantes nos termos do Código do IRC e de legislação complementar, **concorrem para a formação do lucro tributável**, em partes iguais, no período de tributação em que se adoptam aqueles normativos e nos quatro períodos seguintes ( **5 anos**)

**Campo 703/705 – *Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art. 5º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)***

- Excepção **(a colocar no campo 754):**
- Alínea f) do artigo 22.º do Decreto Regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro:
- concorrem igualmente para a formação do lucro tributável de acordo com o regime fiscal que vinha sendo adoptado, os seguintes encargos reconhecidos como gastos e ainda não aceites fiscalmente:
  - ❖ despesas com a emissão de obrigações,
  - ❖ encargos financeiros com a aquisição ou produção de elementos do imobilizado,
  - ❖ diferenças de câmbio desfavoráveis relacionadas com o imobilizado
  - ❖ encargos com campanhas publicitárias

**Campo 703/705 – *Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art. 5º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)***

**EXEMPLO PRÁTICO:**

À data da transição para as NCRF, determinada entidade reconhece no seu capital próprio os seguintes ajustamentos:

- 1 - Desreconhecimento de despesas de instalação: € 1.000,00;
- 2 - Desreconhecimento de campanha publicitária: € 3.000,00;
- 3 - Desreconhecimento do activo referente a despesas de investigação: € 9.000,00;
- 4 - Mensuração ao justo valor (perda de valor) de uma propriedade de investimento: € 16.000,00;
- 5 - Mensuração dos activos biológicos de produção (árvores de fruto) pelo método do justo valor: Aumento de € 12.000,00;
- 6 - Mensuração ao justo valor de um activo biológico consumível (gado destinado à produção de carne): Aumento de € 10.000,00.

**Campo 703/705 – *Variações patrimoniais positivas (regime transitório previsto no art. 5º, n.ºs 1, 5 e 6 do DL 159/2009, de 13/7)***

Contabilmente, na data da transição terão sido efectuados os seguintes lançamentos:

| N.º | Débito                             | Crédito                     | Valor     |
|-----|------------------------------------|-----------------------------|-----------|
| 1   | 56 – Resultados transitados        | POC 431 – Desp. instalação  | 1.000,00  |
| 2   | 56 – Resultados transitados        | POC 272 – Custos diferidos  | 3.000,00  |
| 3   | 56 – Resultados transitados        | POC 43 – Imob. Incorporado  | 9.000,00  |
| 5   | 56 – Resultados transitados        | 42 - Prop. Investimento     | 16.000,00 |
| 5   | 372 – Activo biológico de produção | 56 – Resultados transitados | 12.000,00 |
| 6   | 371 – Activo biológico consumível  | 56 – Resultados transitados | 10.000,00 |

- Fiscalmente????

**Campo 706/707 ou 703/705- *Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)***

- **Contratos de construção**  
**NCRF 19:**
- O objectivo desta Norma é o de prescrever **o tratamento contabilístico de réditos e custos associados a contratos de construção.**
- Por força da natureza da actividade subjacente aos contratos de construção, a data em que a actividade do contrato é iniciada e a data em que a actividade é concluída caem geralmente em **períodos contabilísticos diferentes.**
- Por isso, o assunto primordial na contabilização dos contratos de construção é a imputação do rédito do contrato e dos custos do contrato aos períodos contabilísticos em que o trabalho de construção seja executado

91

**Campo 706/707 ou 703/705 - *Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)***

- **Contratos de construção**  
**(IAS 11) NCRF 19:**
- Um contrato de construção pode ser negociado para a construção de um activo único tal como uma ponte, um edifício, uma barragem, uma estrada, um navio ou um túnel
- Um contrato de construção pode também tratar da construção de um número de activos que estejam intimamente relacionados ou interdependentes em termos da sua concepção, tecnologia e função ou do seu propósito ou uso final, como por exemplo: construção de refinarias ou de outras partes complexas de fábricas ou de equipamentos

92

**Campo 706/707 ou 703/705- Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)**

- **Contratos de construção (IAS 11) NCRF 19:**
- A determinação dos resultados de contratos de construção cujo ciclo de produção ou tempo de execução se inicie num período e tenha conclusão em período diferente, é efectuada com base no **critério da percentagem de acabamento** (ou seja, é abandonado o critério de encerramento da obra)
- A percentagem de acabamento no final de cada período de tributação corresponde à proporção entre os gastos suportados até essa data e a soma desses gastos com os estimados para a conclusão do contrato

93

**Campo 706/707 ou 703/705- Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)**

- **Contratos de construção (IAS 11) NCRF 19:**
- O método da percentagem de acabamento é aplicado numa base acumulada em cada período contabilístico às estimativas correntes de rédito do contrato e custos do contrato
- Por isso, os efeitos de uma **alteração na estimativa no rédito do contrato e nos custos do contrato**, ou os efeitos de uma **alteração na estimativa do desfecho de um contrato**, são contabilizados como uma alteração na estimativa contabilística (aplicando a IAS 8)

94

**Campo 706/707 ou 703/705- Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)**

- **Contratos de construção (artigo 19.º CIRC) NCRF 19:**
- As regras constantes do artigo 19.º só têm aplicabilidade quando o ciclo de produção ou tempo de construção seja superior a um ano
- Face ao conceito de contratos de construção presente nos normativos contabilísticos, há que afastar deste artigo as obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente

95

**Campo 706/707 ou 703/705- - Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)**

- **Contratos de construção (artigo 19.º CIRC) NCRF 19:**
- Com efeito, a determinação de resultados nas **obras efectuadas por conta própria vendidas fraccionadamente** é efectuada à medida que forem sendo concluídas e entregues aos adquirentes, ainda que não sejam conhecidos exactamente os custos totais das mesmas (artigo 18.º n.º 6 do CIRC)

96

**Campo 706/707 ou 703/705- - Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)**

- **Contratos de construção**  
(artigo 19.º CIRC) NCRF 19:
- Por outro lado, a comparação entre a percentagem de acabamento e a **percentagem de facturação** (circular n.º 5/90) não tem qualquer acolhimento em termos contabilísticos, pelo que não pode ser mais utilizada para efeitos fiscais
- Não são dedutíveis as perdas esperadas relativas a contratos de construção correspondentes a gastos ainda não suportados

97

**Campo 706/707 ou 703/705- Alteração do regime fiscal dos contratos de construção (correções positivas o negativas)**

- **Contratos de construção**  
(artigo 19.º CIRC – IAS 11) NCRF 19:
- Deixa de ser aceite o diferimento de 5% do rédito para fazer face a garantias contratuais, mas passa a ser admitida uma dedução de provisões para garantias a clientes ainda que sujeita a limites (alínea b) do n.º 1 do artigo 39.º do CIRC)

98

**CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO**

**CASO PRÁTICO n.º 2:**

Em 2010, a sociedade X, Lda celebra um contrato com uma Câmara Municipal para a construção de uma escola.

A construção vai ser efectuada durante o período de 2 anos. O preço de venda estabelecido com o cliente foi de € 860.000 e os custos estimados são de € 800.000

No primeiro ano, os gastos incorridos ascenderam a € 400.000 e o montante facturado foi de € 420.000

Qual o rédito e os gastos fiscalmente imputáveis ao período de tributação iniciado em 2010 ?

99

**CONTRATOS DE CONSTRUÇÃO**

**RESOLUÇÃO:**

Rédito do contrato: 860.000

Custos do contrato (estimados): 800.000

Ano n

Gastos incorridos : 400.000

Montante facturado : 420.000

% Acabamento =  $400.000 / 800.000 = 50\%$

**Rédito do período:**  $860.000 * 50\% = 430.000$

Com o novo método, % acabamento, nunca se verifica valor de produção em curso no final do período de

tributação, data do relato.

100

## Circular 8/2010

- **Revogação da Circular n.º 5/90**

5. E porque as alterações constantes do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho, tiveram como pressuposto base a convergência entre a contabilidade e a fiscalidade, a partir do momento em que este Decreto-Lei se tornou aplicável, deixou de fazer sentido a manutenção da Circular n.º 5/90 – a qual continha várias regras que afastavam o regime fiscal das obras de carácter plurianual do respectivo regime contabilístico – considerando-se, por conseguinte, revogada.

- **Sujeitos passivos que contabilizavam de acordo com o artigo 19.º e com a Circular n.º 5/90**

6. Os sujeitos passivos que vinham aplicando na sua contabilidade o tratamento fiscal previsto no art. 19.º do Código do IRC e explicitado na Circular n.º 5/90 às obras de carácter plurianual e que, por essa razão, tiveram de proceder a ajustamentos contabilísticos em resultado da adopção pela primeira vez da NCRF 19 ou da IAS 11, ficam sujeitos à aplicação do regime transitório previsto no n.º 1 ou 5 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 159/2009, de 13 de Julho.

### **Campo 709/755 - Matéria colectável / lucro tributável ou prejuízo imputado por sociedades transparentes, ACE ou AEIE (art. 6º)**

- O regime da transparência fiscal é caracterizado pela imputação directa aos sócios ou membros dos resultados tributáveis das sociedades a ele sujeitas.
- Assim, neste campo deverão ser inscritos a matéria tributável ou o prejuízo imputados aos membros das sociedades transparentes e aos Agrupamentos Complementares de Empresas (ACE) e Agrupamentos Europeus de Interesse Económico (AEIE).
- Importa realçar aqui o porquê da distinção entre matéria colectável e lucro tributável. Enquanto que nas sociedades transparentes é imputada aos seus sócios a matéria colectável, depois de deduzidos os prejuízos de períodos anteriores e que nunca é inferior a zero, nos ACES e nos AEIEs, será imputado o lucro ou prejuízo fiscal, nos termos do n.º 2 do art. 6º do CIRC

### **Campo 710 - Correções relativas a períodos de tributação anteriores**

- Nos termos do n.º 2 do art. 18º do CIRC, «As componentes positivas ou negativas consideradas como respeitando a períodos anteriores só são imputáveis ao período de tributação quando na data de encerramento das contas daquele a que deviam ser imputadas eram imprevisíveis ou manifestamente desconhecidas.»
- Assim, sempre que comprovadamente, tais gastos ou rendimentos forem previsíveis/estimáveis e quantificáveis no período a que dizem respeito, não concorrerão para a determinação do resultado tributável de outro período.
- Pretende-se dar um cumprimento rigoroso à periodização do lucro tributável, evitando que haja, para efeitos fiscais, diferimentos não justificados de rendimentos ou gastos.

### **Campo 711/757 - Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art. 18º, n.º 5)**

#### **Periodização do lucro tributável**

##### **Artigo 18.º CIRC e NCRF 20:**

- Mantém-se o princípio da realização, ou seja, devem manter-se as regras actuais: os réditos relativos a vendas e a prestações de serviços são considerados no período de tributação a que respeitam, pela quantia nominal da contraprestação
- Não é aceite, para efeitos fiscais, a aplicação contabilística da NCRF 20 na parte em que permite, quando haja diferimento do rédito, determinar um justo valor menor que a quantia nominal do dinheiro recebido ou a receber

## RÉDITO

### CASO PRÁTICO n.º 3:

Em Dezembro de 2010, uma empresa vendeu um determinado bem dos seus inventários a crédito (pelo prazo de dois anos), sem juros, por € 400.000,00

Sabendo que o justo valor da contraprestação é de € 380.000,00 e que nos anos 2011 e 2012 reconheceu, em partes iguais, o rédito de juros, quais as consequências deste procedimento em termos fiscais?

105

## RÉDITO

### RESOLUÇÃO:

Quantia nominal ou bruta da retribuição: 400.000

Justo valor da retribuição: 380.000

#### Contabilisticamente

#### Fiscalmente

2010 : Reconhece como rédito 380.000 Acresce **20.000** no Q.07 (campo 711)

2011 : Reconhece como rédito (juro) 10.000 Deduz **10.000** no Q. 07 (campo 757)

2012 : Reconhece como rédito (juro) 10.000 Deduz **10.000** no Q.07 (campo 757)

106

**Campo 711** - *Vendas e prestações de serviços com pagamento diferido: diferença entre a quantia nominal da contraprestação e o justo valor (art. 18º, n.º 5)*

#### • Questão:

- A norma interpretativa IFRIC 13 (International Financial Reporting Interpretations Committee) prevê que, nos programas de fidelização de clientes, (por ex. pontos atribuídos ao cliente que lhe vão permitir receber, no futuro, produtos gratuitos ou com desconto) o rédito correspondente à quantia dos pontos possa ser diferido.
- Anteriormente, o montante desses pontos era reconhecido contabilisticamente através de uma provisão.
- Esse diferimento **não é aceite** fiscalmente, pelo entendimento da Administração Fiscal, divulgado através da Decisão Administrativa 2010 000101 de 19-02-2010 da DSIRC.

## Correcções a efectuar no Quadro 07

### Campos 712/758 – Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (nº 8 do art. 18º do CIRC)

- O método da equivalência patrimonial consiste na substituição, na empresa participante, após a contabilização, pelo valor de aquisição, do custo de aquisição das partes de capital por ela adquiridas, pelo valor que proporcionalmente lhe corresponde no capital próprio da participada e na manutenção dessa correspondência nos exercícios seguintes
- Aprovadas as contas da participada e apurado resultado líquido positivo é debitada a conta 411 por contrapartida da 782, pelo valor da sua participação no resultado, independentemente de o resultado vir a ser distribuído.

108

Correcções a efectuar no Quadro 07

**Campos 712/758 – Anulação do efeito do método da equivalência patrimonial (nº 8 do art. 18º do CIRC)**

- Assim, no exercício da contabilização, que coincide com o da obtenção do resultado da participada, ter-se-á que acrescer ou deduzir no campo 712 o valor contabilizado como gasto ou rendimento
- No ano em que a participada proceder à distribuição do resultado do exercício, será debitada uma conta da classe 1 ou 2 por contrapartida da 4.
- Assim, como o valor atribuído não está a afectar o resultado líquido do exercício, haverá que proceder às necessárias correcções para efeitos fiscais, acrescendo no campo 712 do quadro 07 e abatendo-o, no todo ou em 50%, no mesmo campo.

109

**Campos 713/759 – Ajustamentos não dedutíveis/tributáveis decorrentes da aplicação do justo valor (nº 9 do art. 18º do CIRC)**

- **Periodização do lucro tributável**  
(artigo 18.º CIRC e NCRF 20):
- Os ajustamentos decorrentes da aplicação do **justo valor** não concorrem para a formação do lucro tributável, sendo imputados como rendimentos ou gastos no período de tributação em que os elementos ou direitos que lhes deram origem sejam alienados, exercidos, extintos ou liquidados, **excepto** quando:
  - respeitem a instrumentos financeiros reconhecidos pelo justo valor através de resultados, desde que, tratando-se de instrumentos do capital próprio, tenham um preço formado num mercado regulamentado e o sujeito passivo não detenha, directa ou indirectamente, uma participação no capital superior a 5 % do respectivo capital social; ou
  - tal se encontre expressamente previsto no CIRC

110

**Campos 714/760 – Pagamento com base em acções (nº 11 do art. 18º do CIRC)**

- *Os pagamentos com base em acções, efectuados aos trabalhadores e membros dos órgãos estatutários, em razão da prestação de trabalho ou de exercício de cargo ou função, concorrem para a formação do lucro tributável do período de tributação em que os respectivos direitos ou opções sejam exercidos, pelas quantias liquidadas ou, se aplicável, pela diferença entre o valor dos instrumentos de capital próprio atribuídos e o respectivo preço de exercício pago*
- e não do período em que o serviço é prestado, conforme é reconhecido contabilisticamente (NCRF 28).
- Verifica-se assim, para efeitos fiscais, que deve ser coincidente o período em que se verifica o gasto para IRC e o rendimento sujeito a IRS para o beneficiário.

**Campos 715/761 – Gastos/pagamentos de benefícios de cessação de emprego, reforma, pós emprego ou a longo prazo dos empregados (nº 12 do art. 18º do CIRC)**

Por regra o gasto só é considerado para efeitos de apuramento do resultado tributável em IRC, no período em que as importâncias são pagas ou colocadas à disposição dos respectivos beneficiários, excepto as situações abrangidas pelo art. 43º – “Realizações de utilidade social”, conforme refere o n.º 12 do art. 18º – “Periodização do lucro tributável”:

**«Excepto quando estejam abrangidos pelo disposto no artigo 43º, os gastos relativos a benefícios de cessação de emprego, benefícios de reforma e outros benefícios pós emprego ou a longo prazo dos empregados que não sejam considerados rendimentos de trabalho dependente, nos termos da primeira parte do n.º 3) da alínea b) do n.º 3 do artigo 2º do Código do IRS, são imputáveis ao período de tributação em que as importâncias sejam pagas ou**

**Campos 716 – Gastos não documentados (nº 1 do art. 23º do CIRC)**

- Todos os **gastos não documentados** que estejam a influenciar o resultado líquido do período, devem ser acrescidos neste campo.
- Caem neste conceito os registos contabilísticos em relação aos quais não existe prova documental, nem é revelada a sua natureza, a origem, a finalidade, ou os destinatários.
- Estes gastos não documentados, diferentemente dos **encargos não devidamente documentados**, estão sujeitos a tributação autónoma, conforme expressamente determina o n.º 1 do artigo 88º do código.

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

**Imparidade de dívidas a receber**

- a) As que tiverem por fim a cobertura de **créditos resultantes da actividade normal** que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade

A Administração tributária tem tido uma interpretação restritiva do conceito de “créditos resultantes da actividade normal” limitando-os aos provenientes das transacções correntes de **vendas e prestações de serviços**.

114 114

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

**Imparidade de dívidas a receber**

Parecer nº 11/95, (do CEF) entende que os créditos provenientes de:

- Adiantamentos a fornecedores;
- Juros de mora;
- Venda de imobilizado,

não são passíveis de ajustamento por riscos de cobrança.

115 115

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

**Ajustamentos de dívidas a receber**

o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 18/10/2006 (Proc. Nº 0668/06):

**Sumário**

I – São fiscalmente dedutíveis as provisões que tiverem por fim a cobertura de créditos resultantes da **actividade normal** que no fim do exercício possam ser considerados de cobrança duvidosa e sejam evidenciados como tal na contabilidade.

II – Os **juros de mora resultantes de créditos decorrentes da actividade de comércio de veículos automóveis** são eles **créditos resultantes da actividade normal da empresa em causa**.

III – Tais créditos (por juros de mora) constituem provisões

116 116

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

#### **Perdas por imparidade em créditos**

- a) **O devedor tenha pendente processo especial de** recuperação de empresa e protecção de credores ou processo de execução, falência ou insolvência;
- b) **Os créditos tenham sido reclamados judicialmente;**
- c) **Os créditos estejam em mora há mais de seis meses desde a data do respectivo vencimento e existam provas de terem sido efectuadas diligências para o seu recebimento.**

117 117

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

2 - O montante anual acumulado da provisão para cobertura de créditos em mora:

- a) 25%, créditos em mora há mais de 6 e até 12 meses;
- b) 50%, créditos em mora há mais de 12 e até 18 meses;
- c) 75%, créditos em mora há mais de 18 e até 24 meses;
- d) 100%, créditos em mora há mais de 24 meses.

O registo do ajustamento (provisão) deverá respeitar o **regime da periodização económica**, tal como resulta do disposto no art.º 18.º do Código do IRC.

118 118

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

#### **Perdas por imparidade de dívidas a receber**

"o facto de um crédito se encontrar em mora há mais de 6 meses não é, por si só, um factor determinante para o considerar de cobrança duvidosa. Assim, deve ser aceite como custo, a constituição da provisão no exercício em que se considerem os créditos como de cobrança duvidosa, atendendo ao limite que compete a esse mesmo exercício.", conforme entendimento da Administração Fiscal (Saída Geral n.º 040645, Proc. N.º 1333/95, de 23.10.95, da DSIRC).

119 119

#### **Perdas por imparidade de dívidas a receber - Artº 35º do CIRC:**

3 - Não são considerados de cobrança duvidosa:

- a) **Os créditos sobre o Estado, Regiões Autónomas e autarquias locais** ou aqueles em que estas entidades tenham prestado aval;
- b) **Os créditos cobertos por seguro**, com excepção da importância correspondente à percentagem de descoberto obrigatório, **ou por qualquer espécie de garantia real;**
- c) **Os créditos sobre pessoas singulares ou colectivas que detenham mais de 10% do capital da empresa ou sobre membros dos seus órgãos sociais**, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;
- d) **Os créditos sobre empresas participadas em mais de 10% do capital**, salvo nos casos previstos nas alíneas a) e b) do n.º 1;

120 120

### Perdas por imparidade de dívidas a receber

#### Exemplo de aplicação

A empresa X contabilizou em:

- ajustamentos de dívidas a receber 13 000

Correspondentes a:

- cliente A, em mora há 10 meses 6 000
- cliente B, participada em 15% pela X 5 000
- empregado C, em mora à 8 meses 2 000

Ajustamento aceite fiscalmente:

- 25% do saldo Cliente A = 1 500

CAMPO 718 – 11500,00

121

**Campos 718 - Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)**

#### • Inventários

(artigo 26.º CIRC) NCRF 18:

- Segundo a norma contabilística, os inventários são mensurados pelo custo ou pelo valor realizável líquido (VRL), dos dois o mais baixo (VRL = VR – gastos previsíveis de acabamento e venda)
- Se no final do período o custo exceder o VRL, procede-se a um ajustamento
- Deixa de ser permitida a utilização do método LIFO

122

**Campos 718 - Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)**

#### • Inventários - ajustamentos (artigo 28.º CIRC) NCRF 18:

- Com os novos normativos contabilísticos, o regime fiscal dos inventários aproxima-se mais do tratamento contabilístico
- São dedutíveis no apuramento do lucro tributável os **ajustamentos em inventários** reconhecidos no período de tributação até ao limite da diferença entre o custo de aquisição ou de produção dos inventários e o respectivo valor realizável líquido (VRL) referido à data do balanço, quando este for inferior àquele
- entende-se por VRL o preço de venda estimado no decurso normal da actividade do sujeito passivo deduzido dos custos necessários de acabamento e venda

123

**Campos 718 - Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)**

#### • Inventários - ajustamentos (artigo 28.º CIRC – IAS 2) NCRF 18:



- No cálculo do “ajustamento” passa a ser deduzido ao custo o VRL, o que significa aceitar a dedução dos gastos previsíveis de acabamento e venda
- A dificuldade, quer para as empresas e empresários, quer até para a Administração Fiscal, é em saber, em determinado momento do tempo, qual a prova válida quanto aos verdadeiros preços de mercado, sendo certo que é sempre mais fácil à posteriori do que no momento do reconhecimento do ajustamento.

124

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

### Ajustamentos de inventários

#### **"Reversões de ajustamentos – De inventários – campo 762.**

Se a reversão disser respeito a Ajustamento que haja sido tributado (acrescido no campo 762), então a sua reversão não entra na formação do lucro tributável e será de deduzir na Mod. 22:

125 125

**Campos 718 -** *Ajustamentos em inventários para além dos limites legais (art. 28º) e perdas por imparidade em créditos não fiscalmente dedutíveis ou para além dos limites legais (art. 35º)*

### Inutilização de inventários

Artº 80º do CIVA:

presumem-se transmitidos os bens adquiridos, importados ou produzidos que se não encontrarem armazenados.

Aconselhável que se elabore um **auto de destruição**, em tudo semelhante ao previsto no Decreto Regulamentar 25/2009 para **desvalorizações excepcionais de imobilizado**, por forma a poder ilidir aquela presunção.

126 126

**Campos 719 -** *Depreciações e amortizações (art. 34º, n.º 1), perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis (art. 35º, n.º 4) e desvalorizações excepcionais (art. 38º), não aceites como gastos*

**Campo 763 -** *Depreciações e amortizações tributados em períodos de tributação anteriores (art. 20º do DR 25/2009), e dedução da quota parte das perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis não aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais (art. 35º n.º 4)*

## Regime Fiscal das Depreciações e Amortizações

127

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis (artigo 29.º CIRC):**
- São aceites como gastos as **depreciações e amortizações** de elementos do activo sujeitos a deprecimento considerando -se como tais:
- os activos fixos tangíveis,
- os activos intangíveis e
- as propriedades de investimento contabilizadas ao custo histórico que, com carácter sistemático, sofram perdas de valor resultantes da sua utilização ou do decurso do tempo

128

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis**  
**Activos fixos tangíveis NCRF 7:**
- Contabilisticamente, os activos fixos tangíveis podem ser mensurados pelo modelo do custo ou pelo modelo de revalorização (IAS 16)
- Pelo modelo do custo, o activo é escriturado pelo seu custo menos qualquer depreciação acumulada e quaisquer perdas por imparidade acumuladas
- O modelo de revalorização é usado apenas nos casos em que o justo valor possa ser mensurado fiavelmente

129

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis**  
**valorimetria (artigo 31.º CIRC):**
- Fiscalmente **será aceite apenas o modelo do custo** (segundo o qual serão reconhecidas em resultados as perdas por imparidade e as depreciações)
- Passam a ser incluídos no custo de aquisição ou produção, os **custos de empréstimos** obtidos directamente atribuíveis à aquisição ou produção dos elementos depreciables, na medida em que respeitem ao período anterior à entrada em funcionamento ou utilização e desde que esse período seja superior a um ano

130

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis**  
**valorimetria (artigo 31.º CIRC):**
- Deixa de ser obrigatório diferir por três anos as **diferenças de câmbio desfavoráveis** relacionadas com o imobilizado e correspondentes ao período anterior ao da sua entrada em funcionamento, devendo ser adoptado o procedimento contabilístico previsto nos respectivos normativos

131

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis**  
**depreciação de imóveis (artigo 10.º do decreto regulamentar n.º 25/2009, de 14 de Setembro):**
- Elimina-se a obrigação de separar contabilisticamente o valor do terreno do valor da construção, passando esta informação a dever constar do **dossier fiscal**
- Mantêm-se, contudo, as regras fiscais anteriores, ou seja, em regra, o valor do terreno, para efeitos fiscais, é 25% do valor global do imóvel

132

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis depreciações e amortizações tributadas em exercícios anteriores (artigo 30.º CIRC):**
- Passa a ser permitida a dedutibilidade fiscal de depreciações que tenham sido contabilizadas como gastos mas não aceites em períodos anteriores  
(n.º 3 do artigo 1.º do Decreto Regulamentar)
- Foi eliminada a obrigatoriedade de proceder à regularização contabilística
- Foi também eliminada a obrigação de proceder à depreciação de determinados bens por grupos homogêneos

133

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis depreciações e amortizações tributadas em exercícios anteriores (artigo 30.º CIRC):**
- Assim, as depreciações contabilizadas que não tenham sido dedutíveis por excederem as quotas máximas admitidas no Decreto Regulamentar podem vir a ser aceites como custo em períodos posteriores, sem ser necessário proceder à respectiva regularização contabilística

134

### DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

#### CASO PRÁTICO n.º 3:

A sociedade "Amortizações Aceleradas, Lda" adquiriu em 2008, um determinado bem que se encontra registado na sua contabilidade como activo fixo tangível, pelo valor de 10.000.

A taxa máxima de depreciação do bem, prevista no Decreto Regulamentar, é 20%.

A sociedade amortizou o bem à taxa de 50%, durante os períodos de 2008 e 2009.

Qual o valor dedutível de amortização deste bem, para efeitos fiscais, no período de tributação relativo a 2010, se é que existe?

135

### DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

#### RESOLUÇÃO:

Valor de aquisição do bem: 10.000

Amortizações praticadas (contabilidade):

2008: 5.000 (10.000 X 50%)

2009: 5.000 (10.000 X 50%)

Amortizações aceites:

2008: 2.000 (10.000 X 20%)

2009: 2.000 (10.000 X 20%)

Enquadramento fiscal:

2008: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22

2009: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22

2010: **dedução 2.000 no Q. 07 modelo 22 (campo 763)**

136

### Análise das alterações ao IRC

- **Elementos depreciables ou amortizáveis (artigo 30.º CIRC):**
- Além disso, prevê-se, em determinadas circunstâncias, que as empresas possam utilizar um método de depreciação diferente dos previstos no decreto regulamentar
- Se da aplicação desse método a quota anual de depreciação não exceder a quota máxima permitida no decreto regulamentar, não é necessário pedir autorização à DGCI  
(n.º 3 do artigo 30.º do CIRC)

@ Abílio Sousa Setembro 2009

137

### Análise das alterações ao IRC

- **Amortizações e Depreciações**  
**Quotas mínimas de depreciação (artigo 30.º CIRC):**
- Em regra, as quotas mínimas de depreciação ou amortização que não sejam contabilizadas como gasto do período de tributação a que respeitam não podem ser deduzidas em qualquer outro
- No entanto, passa a ser possível solicitar à DGCI autorização para utilizar quotas de depreciação ou amortização inferiores às mínimas, quando existam razões que o justifiquem

138

### IRC – Matéria Colectável 3. O lucro

#### 3.2.3. Regime das amortizações

**Deve ser usado o mesmo método de amortização** desde a sua entrada em funcionamento até à sua reintegração ou amortização total, transmissão ou inutilização.

No entanto, que nada impede que as taxas aplicadas sejam modificadas de exercício para exercício

As quotas mínimas - que decorrem de metade das taxas previstas nas Tabelas - não podem ser deduzidas para efeitos de determinação do lucro tributável de outros exercícios; são as designadas **quotas perdidas**.

As quotas mínimas **não são aplicáveis** aos elementos que sejam reclassificados como activos não correntes detidos para venda

139

### IRC – Matéria Colectável 3. O lucro

#### 3.2.3. Regime das amortizações

No método das **quotas decrescentes**, as taxas de amortização previstas nas Tabelas, são corrigidas pelos seguintes **coeficientes**:

- 1,5, se o período de vida útil do elemento < 5 anos;
- 2, se o período de vida útil do elemento = 5 ou 6 anos;
- 2,5, se o período de vida útil do elemento > 6 anos.

140

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**3.2.3. Regime das amortizações**

**quotas decrescentes**

se for inferior, num dado exercício, à que resulta da divisão do valor pendente de reintegração pelo número de anos de vida útil que restam ao elemento a contar do início desse exercício,

poderá ser aceite como gasto até ao termo dessa vida útil uma depreciação de valor correspondente ao quociente daquela divisão.

141 141

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**3.2.3. Regime das amortizações**

Exemplo de aplicação

Máquina adquirida em 2004, por 100 000, está a ser amortizada pelo método das quotas degressivas. Sabendo que a taxa prevista nas tabelas anexas ao DR 2/90 é de 20%, qual a quota de amortização em 2007?

Taxa de 20%, implica vida útil de 5 anos; consequentemente, há que aplicar o factor 2 pelo que a taxa para o método das quotas degressivas é 40%.

O quadro de amortização será:

| Anos  | Valor a amortizar | Amortização Degressiva | Amortização nº 2, artº 6 | Amortização constante | Diferença métodos |
|-------|-------------------|------------------------|--------------------------|-----------------------|-------------------|
| 2004  | 100 000           | 40 000                 | 40 000                   | 20 000                | + 20 000          |
| 2005  | 60 000            | 24 000                 | 24 000                   | 20 000                | + 4 000           |
| 2006  | 36 000            | 14 400                 | 14 400                   | 20 000                | - 5 600           |
| 2007  | 21 600            | 8 640                  | 10 800 (1)               | 20 000                | - 9 200           |
| 2008  | 12 960            | 12 960                 | 10 800                   | 20 000                | - 9 200           |
| Total |                   |                        | 100 000                  | 100 000               | 0                 |

(1)  $21\ 600/2 = 10\ 800 > 8640$

142 142

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**3.2.3. Regime das depreciações**

Para **bens adquiridos em estado de uso** ou de **grandes reparações e beneficiações** as depreciações são calculadas, pelo método das quotas constantes, com base no período de utilidade esperada.

*Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 02.02.05*

143 143

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**3.2.3. Regime das amortizações e depreciações**

**Não são aceites como gasto fiscal as depreciações (artº 34º)**

- De elementos do activo não sujeitos a deperecimento;
- De imóveis na parte correspondente ao valor do terreno. No caso de desconhecimento do valor do terreno, deve ser-lhe atribuído 25% do valor global;
- Que resultam da utilização de taxas de amortização superiores às previstas legalmente;
- As praticadas para além do período máximo de vida útil, que corresponde ao período que se deduz das taxa mínima;
- As reintegrações das viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor de aquisição ou de reavaliação excedente ao valor a definir por portaria, bem como dos barcos de recreio e aviões de turismo e todos os encargos com estes relacionados, desde que tais bens não estejam afectos à exploração de serviço público de transportes ou não se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal da empresa sua proprietária

144 144

## Portaria n.º 467/2010, de 07/07

| Limites aplicáveis a viaturas ligeiras de passageiros ou mistas |                                |                        |                        |                        |
|-----------------------------------------------------------------|--------------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|
| Descrição                                                       | Período de tributação iniciado |                        |                        |                        |
|                                                                 | Antes de 01.01.2010            | A partir de 01.01.2010 | A partir de 01.01.2011 | A partir de 01.01.2012 |
| Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas eléctricas           | 29 927,87                      | 40 000,00              | 45 000,00              | 50 000,00              |
| Viaturas ligeiras de passageiros ou mistas convencionais        | 29 927,87                      | 40 000,00              | 30 000,00              | 25 000,00              |

## DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

### CASO PRÁTICO n.º 4:

A sociedade "Automóveis e Viaturas, Lda" adquiriu em 2008, uma viatura ligeira de passageiros que se encontra registada na sua contabilidade como activo fixo tangível, pelo valor de € 42.000,00.

A taxa máxima de depreciação do bem, prevista no Decreto Regulamentar é 25%.

A sociedade deprecia o bem àquela taxa durante os períodos de 2008 e 2009.

Qual o valor dedutível de depreciação deste bem, para efeitos fiscais, no período de tributação relativo a 2010?

146

## DEPRECIAÇÕES E AMORTIZAÇÕES

### RESOLUÇÃO:

Valor de aquisição do bem: 42.000

Amortizações praticadas (contabilidade):

2008: 10.500 (42.000 X 25%)

2009: 10.500 (42.000 X 25%)

Amortizações aceites:

2008: 7.500 (30.000\* X 25%)

2009: 7.500 (30.000\* X 25%)

\* valor arredondado para facilitar a apresentação do exercício

Enquadramento fiscal:

2008: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22

2009: acréscimo 3.000 no Q. 07 modelo 22

2010: **acrécimo 3.000 no Q. 07 modelo 22 ( campo 147 719)**

## Análise das alterações ao IRC

- **Amortizações e Depreciações**  
**Elementos de reduzido valor (artigo 33.º CIRC):**
- É aceite a dedução, no período de tributação do respectivo custo de aquisição ou de produção, excepto quando façam parte integrante de um conjunto de elementos que deva ser depreciado ou amortizado como um todo, relativamente a elementos do activo sujeitos a deperecimento cujos custos unitários não ultrapassem um valor que é actualizado para **€ 1.000,00**

148

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos intangíveis:**  
**NCRF 6**
- Em termos de mensuração, só é fiscalmente aceite o **modelo do custo**
- Assim, para efeitos fiscais, o activo intangível, após o seu reconhecimento inicial, é mensurado pelo custo de aquisição ou de produção deduzido das amortizações acumuladas aceites nos termos do decreto regulamentar que vier disciplinar as depreciações e amortizações, e das eventuais perdas de imparidade que consistam em desvalorizações excepcionais

149

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos intangíveis:**  
**despesas de instalação**
- As despesas de instalação que eram qualificadas como activos incorpóreos, e, como tal, sujeitas a depreciação, passam agora a ser obrigatoriamente reconhecidas como **gastos do período**
- O tratamento fiscal segue o contabilístico

150

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos intangíveis:**  
**despesas de investigação**
- Nos activos gerados internamente deve distinguir-se a fase de pesquisa da fase de desenvolvimento. As despesas de pesquisa **são sempre gastos do período** (IAS 38)
- O tratamento fiscal segue o contabilístico

151

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos intangíveis:**  
**encargos com projecção económica plurianual**
- Fiscalmente é revista a obrigação de diferimento por três anos dos encargos de projecção económica plurianual (antigo n.º 4 do artigo 17.º do DR 2/90: encargos com campanhas publicitárias, despesas com emissão de obrigações, diferenças de câmbio desfavoráveis relativas ao período anterior à entrada em funcionamento dos activos, por exemplo)
- Assim **passa a ser seguido o regime contabilístico**, ou seja, **estes encargos são reconhecidos como gasto no período em que sejam efectivamente incorridos**

152

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos intangíveis:**  
**encargos com projecção económica plurianual**
- Note-se, contudo, que o diploma que futuramente regulamentará as amortizações e depreciações, inclui uma **disposição transitória** para este tipo de despesas, nos termos da qual aquelas que já tenham sido reconhecidas como gasto para efeitos contabilísticos e ainda não o tenham sido para efeitos fiscais, **concorrem para a formação do lucro tributável de acordo com o regime que vinha sendo adoptado**

153

### Análise das alterações ao IRC

- **Taxas de depreciação e amortização:**
- O novo diploma regulador do regime das depreciações e amortizações: **DR 25/2009**, mantém inalteradas quase todas as taxas de amortização que se encontravam previstas no DR n.º 2/90
- Quanto aos activos intangíveis, foi revogada a taxa aplicável às despesas de instalação (código 2460)
- De igual forma as despesas de investigação deixam de estar contempladas no código 2470, tudo por força das alterações já analisadas

154

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos não correntes detidos para venda:**  
**NCRF 8**
- Os activos não correntes detidos para venda representam uma categoria de activos que não está prevista no POC.
- Logo, o Código do IRC não prevê qualquer tratamento fiscal para estes activos
- Tratam-se de activos não usados operacionalmente (por exemplo: uma sociedade comercial que detém um terreno)

155

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos não correntes detidos para venda:**  
**NCRF 8**
- Tendo em conta que estes activos vão permanecer na empresa durante um prazo muito reduzido, não vai ser criado um regime fiscal específico para eles
- Isto significa que, **para efeitos fiscais, continuam a manter a classificação anterior**, ou seja, se eram activos fixos tangíveis, apura-se, na data da sua alienação, a mais-valia fiscal como se apuraria se eles não tivessem sido reclassificados

156

### Análise das alterações ao IRC

- **Activos não correntes detidos para venda:**  
**NCRF 8**
- No diploma que regula as amortizações e depreciações, estabelece-se que o regime das quotas mínimas **não é aplicável** aos activos não correntes detidos para venda, os quais, por serem reconhecidos ao justo valor, não são passíveis de depreciação

157

- **Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis (artigo 35.º CIRC):**
- Por motivos óbvios, **não vão ser aceites** todas as perdas por imparidade
- Vão, porém, continuar a ser dedutíveis as **desvalorizações excepcionais** verificadas em activos fixos tangíveis, activos intangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, **contabilizadas no mesmo período de tributação ou em períodos de tributação anteriores**

158

- **Perdas por imparidade fiscalmente dedutíveis desvalorizações excepcionais (artigo 38.º CIRC):**
- O regime das **desvalorizações excepcionais** deixa de estar consagrado no decreto regulamentar das depreciações e amortizações passando a estar previsto no artigo 38.º do CIRC
- Mantêm-se contudo as regras anteriores, sendo aceites como perdas por imparidade as desvalorizações excepcionais provenientes de causas anormais devidamente comprovadas, designadamente, desastres, fenómenos naturais, inovações técnicas excepcionalmente rápidas ou alterações significativas, com efeito adverso, no contexto legal

159

São **igualmente aceites como gastos**, de acordo com o n.º 4 do artigo 35º do Código do IRC, as perdas por imparidade de activos depreciables ou amortizáveis que **não sejam aceites fiscalmente como desvalorizações excepcionais**. Estas perdas são reconhecidas em **partes iguais** durante o período de vida útil restante do activo, sem prejuízo do disposto nos artigos 38º e 46º, até ao período de tributação anterior àquele em que se verificar o abate físico, o desmantelamento, o abandono, a inutilização ou a transmissão do mesmo.

## ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS / PERDAS POR IMPARIDADE

### CASO PRÁTICO N.º 5

A sociedade "Só Perdas, SA" adquiriu no ano n equipamento industrial que reconheceu como activo fixo tangível.  
O custo de aquisição foi de € 1.000.000 e a taxa máxima de depreciação fiscalmente aceite é de 12,5%.

O activo foi mensurado pelo modelo do custo e no ano n+1 foi reconhecida em resultados uma **perda por imparidade** no montante de € 150.000, não considerada como desvalorização excepcional.

Admitindo que em 31/12 do ano n+3 a quantia escriturada deste activo era de € 400.000, ou seja:  
[1.000.000 - 450.000 (depreciações acumuladas) -150.000 (perda por imparidade)]

Quais as consequências fiscais destes factos no apuramento do lucro tributável dos 4 períodos de tributação abrangidos (anos n a n+3)?

161

## ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS / PERDAS POR IMPARIDADE

### RESOLUÇÃO

Custo de aquisição: 1.000.000  
Taxa de depreciação: 12,5%  
Período máximo de vida útil: 8 anos

**Ano n+1:**  
Depreciação Acumulada: 250.000  
Perda por imparidade: 150.000 (acresce no Q. 07 da modelo 22)  
Quantia escriturada: 600.000 (1.000.000 - 250.000 - 150.000)

**Ano n+2:**  
Ajustamento das depreciações: 600.000/6 anos = 100.000/ano  
Depreciação Acumulada: 350.000 (250.000 + 100.000)  
Quantia escriturada: 500.000 (1.000.000 - 350.000 - 150.000)

Repartição (dedução fiscal) da perda por imparidade pelo período de vida útil remanescente: 150.000 : 6 = 25.000 -> quota - parte anual  
(n.º 4 do artigo 35.º do CIRC)

**Ano n+3:**  
Depreciação Acumulada: 450.000 (2 x 125.000 + 2 x 100.000)  
Quantia escriturada: 400.000 (1.000.000 - 450.000 - 150.000)

162

## ACTIVOS FIXOS TANGÍVEIS / PERDAS POR IMPARIDADE

### RESOLUÇÃO

Consequências Fiscais:

| Períodos                                                               | n       | n+1     | n+2     | n+3     |
|------------------------------------------------------------------------|---------|---------|---------|---------|
| Depreciações fiscalmente aceites                                       | 125.000 | 125.000 | 100.000 | 100.000 |
| Acréscimo (Q.07) da perda por imparidade (campo 719)                   | ----    | 150.000 | -----   | -----   |
| Dedução fiscal (Q.07): quota parte da perda por imparidade (campo 763) | ----    | -----   | 25.000  | 25.000  |

163

**Campos 718 -** 40% do aumento das depreciações dos activos fixos tangíveis em resultado de reavaliação fiscal (art. 15º, n.º 2 do D.R. 25/2009, de 14/9)

- Sempre que se tenha verificado reavaliação do activo fixo tangível efectuada ao abrigo de legislação de carácter fiscal, por determinação do n.º 2 daquele D.R., «Não é aceite como gasto, para efeitos fiscais, o produto de 0,4 pela importância do aumento das depreciações resultantes dessas reavaliações».
- Assim, sempre que se verifiquem tais reavaliações, deverá ser aqui acrescido 40% do aumento das respectivas depreciações no período em que as mesmas se verificarem e forem contabilizadas.
- Este campo não deve ser confundido com as situações em que se verificam reavaliações não abrangidas por legislação de carácter fiscal. As depreciações correspondentes não são aceites na totalidade, pelo que devem ser incluídas no campo 719.

**Campos 721 - Provisões não dedutíveis ou para além dos limites legais (art. s 19º, n.º 3 e 39º) e perdas por imparidade fiscalmente não dedutíveis de activos financeiros**

- São de incluir neste campo todas as provisões contabilizadas que não concorram para formação do resultado tributável por não terem enquadramento nos referidos artigos, designadamente as relacionadas com perdas esperadas relativas a contratos de construção, correspondentes a gastos ainda não suportados (n.º 3 do art. 19º do código).
- Por sua vez, o n.º 5 deste art. 39º impõe limitações anuais ao montante da provisão para garantia a clientes, ao afirmar «O montante anual da provisão para garantias a clientes a que refere a alínea b) do n.º 1 é determinado pela aplicação às vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas no período de tributação de uma percentagem que não pode ser superior à que resulta da proporção entre a soma dos encargos derivados de garantias a clientes efectivamente suportados nos últimos três períodos de tributação e a soma das vendas e prestações de serviços sujeitas a garantia efectuadas nos mesmos períodos.»

**PERDAS POR IMPARIDADE**

**CASO PRÁTICO n.º 6**

Uma empresa que comercializa electrodomésticos apurou 2007, 2008 e 2009, os seguintes montantes em termos de vendas e de custos de garantia:

| Vendas         | Custos de garantia |
|----------------|--------------------|
| 2007 € 110.000 | € 5.500            |
| 2008 € 70.000  | € 3.500            |
| 2009 € 120.000 | € 6.000            |

Sabendo que em 2010, as vendas ascenderam a € 180.000 e que efectuou uma provisão para garantias de clientes de € 10.000, será que a empresa terá de proceder a alguma correcção para efeitos de determinação do lucro tributável?

166

**PERDAS POR IMPARIDADE**

**RESOLUÇÃO**

| <u>Somatório das vendas</u> | <u>Somatório dos custos de garantia</u> |
|-----------------------------|-----------------------------------------|
| 300.000                     | 15.000                                  |

**Provisão fiscalmente aceite em n**

$$15.000 / 300.000 = 5\%$$

$$180.000 * 5\% = 9.000$$

Provisão contabilizada = 10.000

Acresce **1.000** no Quadro 07 da declaração modelo 22 (campo 721)

167

**Campos 722 - Créditos incobráveis não aceites como gastos (art.41º)**

- Os créditos incobráveis podem ser directamente considerados gastos ou perdas do período de tributação na medida em que tal resulte de processo de insolvência e de recuperação de empresas, de processo de execução ou de procedimento extrajudicial de conciliação para viabilização de empresas em situação de insolvência ou em situação económica difícil mediado pelo IAPMEI – Instituto de Apoio às Pequenas e Médias Empresas e ao Investimento, quando relativamente **aos mesmos não tenha sido admitida perda por imparidade ou, sendo-o, esta se mostre insuficiente.**
- Ou seja, se fosse admitida perda por imparidade e a mesma não foi efectuada o crédito incobrável não é aceite fiscalmente nessa parte.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Campo 723 – Realizações de utilidade social não dedutíveis (art. 43º do CIRC)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Neste campo menciona-se a parte dos encargos com realizações de utilidade social não previstas ou fora dos limites do art. 43º do CIRC</li> <li>Certas realizações de utilidade social conferem direito a majorações. Nestes casos, haverá que deduzir o valor de tais majorações no campo 236 do quadro 07</li> </ul> |
| 169                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
| <b>Campo 724 – IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros (art. 45º do CIRC)</b>                                                                                                                                                                                                                                                      |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Regista o IRC, a respectiva derrama e as tributações autónomas (art. 81º), pagos ou estimados, desde que se encontrem a afectar directamente o resultado líquido do exercício</li> <li>O montante a mencionar neste campo deverá coincidir com o valor do campo A213 do quadro 03 do Anexo A da declaração anual</li> </ul> |
| 170                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |
| <b>Campo 724 – IRC e outros impostos incidentes directa ou indirectamente sobre lucros (art. 45º do CIRC) e Campo 765 restituição de impostos não dedutíveis</b>                                                                                                                                                                                                              |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Quando a estimativa para impostos sobre lucros não for efectuada no ano anterior, ou se mostrar insuficiente para fazer face aos impostos efectivamente pagos no exercício, a diferença também deverá ser acrescida neste campo</li> <li>Se a estimativa se mostrar excessiva, a diferença deverá ser deduzida no campo 765</li> </ul> |
| 171                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <b>Campo 725/766 – <i>Impostos diferidos [art. 45º, n.º 1, al. a)]</i></b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>Assim, sempre que nos termos da NCRF 25 (IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO), forem reconhecidos impostos diferidos, tal reconhecimento não concorre para a formação do resultado tributável, pelo que terá sempre que ser corrigido neste Q.07, a acrescer no campo <b>725</b> ou eventualmente a deduzir no campo <b>766</b>.</li> </ul> |

**Campo 726** - Encargos evidenciados em documentos emitidos por sujeitos passivos com NIF inexistente ou inválido ou por sujeitos passivos cessados oficiosamente [art. 45º, n.º 1, al. b)]

- No campo **726**, devem ser incluídas as importâncias constantes de documentos emitidos por sujeitos passivos com n.º de identificação fiscal inexistente ou inválido, ou cessados oficiosamente pelos serviços nos termos do n.º 6 do art. 8º do CIRC.
- Por imposição do n.º 4 do art. 45º a DGCI disponibiliza a informação cadastral dos sujeitos passivos, para que seja sempre possível verificar tal situação.

**Campo 727** - Impostos e outros encargos que incidam sobre terceiros que o sujeito passivo não esteja legalmente autorizado a suportar [art. 45º, n.º 1, al. c)]

- Exemplos:
- Pagamento do IMI do funcionário;
- Pagamento da liquidação final do IRS do funcionário;
- Pagamento do IMI não sendo o proprietário, etc.

#### Correcções a efectuar no Quadro 07

**Campo 728** – Multas , coimas, juros compensatórios e demais encargos pela prática de infracções (art. 45º do CIRC)

- Inclui todas as penalidades aplicadas à empresa, excepto as que tenham natureza contratual.
- Inclui também as custas dos processos, honorários de advogados e ainda outras despesas efectuadas pela empresa em consequência de infracções de natureza fiscal, de trânsito, ou outra, excepto as de origem contratual, quando a sua pretensão não obtiver vencimento
- Quanto aos juros de mora, após o acórdão do STA de 03.05.2000, proferido no processo nº 24 627, a Administração Fiscal deixou de aceitá-los como custos fiscais

175

#### Correcções a efectuar no Quadro 07

**Campo 729** – Indemnizações por eventos seguráveis (art. 45º do CIRC)

- No caso de custos obrigatoriamente suportados pela empresa pelo facto de o valor da franquia estabelecida no contrato de seguro ser superior à indemnização, são os mesmos considerados para efeitos fiscais, nos termos do art. 23º do CIRC
- Quando a empresa opte por suportar encargos ou por pagar indemnizações por sinistros cujo risco se encontre coberto pelo seguro, para evitar agravamentos futuros dos prémios dos seguros, os valores despendidos, desde que sejam, efectivamente, inferiores aos agravamentos dos prémios, são considerados custos fiscais, nos termos do art. 23º do CIRC

176

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Campo 729 – Indemnizações por eventos seguráveis (art. 45º do CIRC)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Compreende as indemnizações pagas a terceiros, resultantes de eventos cujo risco seja segurável e que não se encontrem cobertos por contrato de seguro</li> <li>✓ Não inclui as indemnizações pagas a terceiros de natureza contratual, que são consideradas custos fiscais</li> <li>✓ Também não inclui os encargos com reparações em bens da empresa, independentemente de o risco ser ou não segurável – estes encargos são custos para efeitos fiscais</li> </ul> |
| 177                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |              |                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                               |               |   |                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|---|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |              |                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                               |               |   |                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <b>Campo 730 – Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria (art. 45º do CIRC)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |              |                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                               |               |   |                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| <table border="0"> <tr> <td>Documentação</td> <td>→</td> <td>Deve ser elaborado documento que esclareça QUEM, PORQUÊ, ONDE, QUANDO, KMS. e MONTANTE DIÁRIO</td> </tr> <tr> <td>Regime fiscal</td> <td>→</td> <td> <p>Dentro do limite: É gasto a totalidade em IRC e não são sujeitas a IRS – com TA</p> <p>Superiores ao limite: O que excede o limite é tributado em IRS, mas é gasto em IRC – sem TA</p> <p>Se forem facturadas a clientes: São gasto para efeitos de IRC em 100%, sem TA</p> </td> </tr> </table> | Documentação | →                                                                                                                                                                                                                                                                              | Deve ser elaborado documento que esclareça QUEM, PORQUÊ, ONDE, QUANDO, KMS. e MONTANTE DIÁRIO | Regime fiscal | → | <p>Dentro do limite: É gasto a totalidade em IRC e não são sujeitas a IRS – com TA</p> <p>Superiores ao limite: O que excede o limite é tributado em IRS, mas é gasto em IRC – sem TA</p> <p>Se forem facturadas a clientes: São gasto para efeitos de IRC em 100%, sem TA</p> |
| Documentação                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                          | →            | Deve ser elaborado documento que esclareça QUEM, PORQUÊ, ONDE, QUANDO, KMS. e MONTANTE DIÁRIO                                                                                                                                                                                  |                                                                                               |               |   |                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Regime fiscal                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | →            | <p>Dentro do limite: É gasto a totalidade em IRC e não são sujeitas a IRS – com TA</p> <p>Superiores ao limite: O que excede o limite é tributado em IRS, mas é gasto em IRC – sem TA</p> <p>Se forem facturadas a clientes: São gasto para efeitos de IRC em 100%, sem TA</p> |                                                                                               |               |   |                                                                                                                                                                                                                                                                                |
| 178                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |              |                                                                                                                                                                                                                                                                                |                                                                                               |               |   |                                                                                                                                                                                                                                                                                |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
| <b>Campo 730 – Despesas com ajudas de custo e de compensação pela deslocação em viatura própria (art. 45º do CIRC)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Não são dedutíveis fiscalmente as despesas em epígrafe não facturadas a clientes, excepto quando haja tributação em IRS, sempre que a empresa não possua mapa para controlo das deslocações, com identificação da viatura, do seu proprietário e do nº de Kms. percorridos</li> <li>✓ Existindo esses mapas as despesas passam a ser gasto na totalidade, ficando, no entanto, sujeitas a tributação autónoma à taxa de 5%</li> </ul> |
| 179                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| <b>Campo 731 – Encargos não devidamente documentadas (art. 45º do CIRC)</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>- Não são aceites como gasto, por determinação da alínea g) do n.º 1 do artigo 45º do CIRC – sem TA</li> <li>- Enquanto que as despesas não documentadas, para além de sofrerem tributação autónoma, também não são aceites como gasto, mas com fundamento na falta de enquadramento no artigo 23º do mesmo código, conforme expressamente determina o n.º 1 do artigo 88º do código, campo 716 do Q.07 da mod.22.</li> <li>-</li> </ul> |
| 180                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |

**Campo 732 – Encargos com o aluguer de viaturas sem condutor [art. 45º, n.º 1, al. h)]**

- A existência deste campo justifica-se pela pretensão de atribuir igual tratamento, qualquer que seja a forma de aquisição deste tipo de viaturas.
- Assim, deverão ser incluídos neste campo os encargos com o aluguer sem condutor de viaturas ligeiras de passageiros ou mistas, na parte correspondente ao valor das depreciações dessas viaturas que:

Excedam os limites fiscalmente fixados;  
Excedam o montante definido por portaria do ministro das finanças (€ 40.000,00 para 2010).

Correcções a efectuar no Quadro 07

**Campo 733 – Despesas com combustíveis (art. 45º do CIRC)**

- **As despesas com combustíveis, na parte em que o sujeito passivo não faça prova de que as mesmas respeitam a bens pertencentes ao seu activo ou que são por ele utilizadas em regime de locação e de que não são ultrapassados os consumos normais, devem ser acrescidos neste campo.**
- **É de salientar que o ónus da prova de que os consumos normais não foram ultrapassados pertence ao sujeito passivo, pelo que nas facturas de combustível deve constar, além da matrícula da viatura, o nº de quilómetros percorridos à data do abastecimento**

183

Correcções a efectuar no Quadro 07

**Campo 734 – Juros de suprimentos (art. 45º do CIRC)**

- **Neste campo deverão ser incluídos os juros e outras formas de remuneração de suprimentos e empréstimos feitos pelos sócios à sociedade, na parte em que excedam o valor correspondente à taxa de referência Euribor a 12 meses do dia da constituição da dívida acrescida do *spread* de 1,5% (Portaria nº 184/2002, de 4 de Março)**

182

**Campo 735 – Gastos não dedutíveis relativos à participação nos lucros por membros dos órgãos sociais [art. 45º, n.º 1, al. n)]**

- **Benefícios dos empregados (artigo 23.º e 43.º CIRC –NCRF 28):**
- A regra base constante da NCRF 28 é que o gasto é reconhecido quando os serviços são prestados e não quando o empregado tem direito ao recebimento da retribuição
- Fiscalmente é mantido o princípio de que são dedutíveis em IRC todos os gastos com o pessoal que sejam considerados rendimentos do trabalho dependente e como tal tributados em IRS

184

### Análise das alterações ao IRC

- **Benefícios dos empregados**  
(artigo 23.º CIRC – IAS 19) NCRF 28:
- Os gastos relativos à **participação nos lucros (gratificações de balanço)** passam a concorrer para formação do lucro tributável do período a que os lucros respeitam, ou seja, deixam de ser variações patrimoniais negativas, embora se mantenham as regras e condições previstas no antigo artigo 24.º do CIRC
- O conceito de participação nos lucros subjacente à aplicação da IAS 19 é o do estabelecimento de objectivos que uma vez atingidos proporcionam aos empregados este benefício

185

### Análise das alterações ao IRC

- **Benefícios dos empregados**  
(IAS 19) NCRF 28:
- Uma empresa deve reconhecer o custo esperado dos pagamentos de participação nos lucros e gratificações quando, e só quando:
  - a empresa tenha uma obrigação presente legal ou construtiva de fazer tais pagamentos em consequência de acontecimentos passados e
  - possa ser feita uma estimativa fiável da obrigação

186

### Análise das alterações ao IRC

- **Benefícios dos empregados**  
(IAS 19) NCRF 28:
- Uma empresa pode não ter obrigação legal de pagar uma gratificação
- Não obstante, em alguns casos, uma empresa tem a prática de pagar gratificações
- Nesses casos, a IAS 19 considera que a empresa **tem uma obrigação construtiva** porque a mesma não tem alternativa realista senão pagar a gratificação

187

### Análise das alterações ao IRC

- **Benefícios dos empregados**  
(IAS 19) NCRF 28:
- Exemplo: um plano de participação nos lucros requer que uma empresa pague uma proporção específica do seu lucro líquido relativo ao ano, aos empregados que a serviram durante esse período. Se nenhum dos empregados sair durante o ano, o total dos pagamentos de participação nos lucros será de 3 % do lucro líquido. No entanto, a empresa estima que a rotação de pessoal reduzirá os pagamentos a 2,5 % do lucro líquido.
- Procedimento a adoptar: a empresa reconhece um passivo e um gasto de 2,5 % do lucro líquido

188

### Análise das alterações ao IRC

- **Benefícios dos empregados**  
(artigo 23.º e 45.º CIRC – IAS 19) NCRF 28:
- **Não são dedutíveis** para efeitos da determinação do lucro tributável:
- Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa, quando as respectivas importâncias **não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte**

189

### Análise das alterações ao IRC

- **Benefícios dos empregados**  
(artigo 23.º e 45.º CIRC – IAS 19) NCRF 28:
- **Não são dedutíveis** para efeitos da determinação do lucro tributável:
- Os gastos relativos à participação nos lucros por membros de órgãos sociais, **quando os beneficiários sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1 % do capital social**, na parte em que exceda o dobro da remuneração mensal auferida no período de tributação a que respeita o resultado em que participam
- *(é de manter a interpretação constante da circular n.º 8/2000, de 11 de Maio, sobre o conceito de remuneração mensal média)*

190

### Análise das alterações ao IRC

- **Benefícios dos empregados**  
(artigo 45.º CIRC – IAS 19) NCRF 28:
- quando as respectivas importâncias não sejam pagas ou colocadas à disposição dos beneficiários até ao fim do período de tributação seguinte:
- ao valor do IRC liquidado relativamente ao período de tributação seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das importâncias que não tenham sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes  
*(ou seja, a correcção continua a ser efectuada no campo 363 do Quadro 10 da declaração modelo 22)*

191

### IRC – Matéria Colectável

#### 3. O lucro

#### Gratificações, a título de participação nos resultados.

##### A membros de órgãos sociais e trabalhadores da empresa

importâncias sejam pagas ou colocadas à disposição até ao fim do exercício seguinte

Mas não concorrem para a formação do lucro tributável, quando:

os beneficiários **sejam titulares, directa ou indirectamente, de partes representativas de, pelo menos, 1% do capital social e**

**as referidas importâncias ultrapassem o dobro da remuneração mensal**

5 - No caso de não se verificar o requisito enunciado no n.º 2, ao valor do IRC liquidado relativamente ao exercício seguinte adiciona-se o IRC que deixou de ser liquidado em resultado da dedução das gratificações que não tiverem sido pagas ou colocadas à disposição dos interessados no prazo indicado, acrescido dos juros compensatórios correspondentes

192 192

## Regime das mais e menos valias

- Menos valias contabilísticas – campo 736
- Mais valias contabilísticas – campo 767
- 50% de outras perdas relativas a partes de capital (45º n.º 3 parte final) – campo 737
- Diferença positiva entre as mais e menos valias fiscais sem intenção de reinvestimento – campo 739
- Diferença positiva entre as mais e menos valias fiscais com intenção de reinvestimento – campo 740
- Acréscimo pelo não reinvestimento ou pela não manutenção das partes de capital na titularidade do adquirente – campo 741
- 50% da diferença negativa entre as mais e menos valias fiscais e partes de capital - campo 768

### IRC – Matéria Colectável

#### 3. O lucro

#### Mais-valias e menos-valias contabilísticas:

$$MVc / mvc = VR - (V. aq. / V. reval. - AA - Perdas por imparidade)$$

Em que:

*MVc / mvc = mais-valia contabilística ou menos valia contabilística*

*VR = valor de realização*

*Vaq./ Vrev. = valor de aquisição ou valor revalorizado*

*AA = amortizações acumuladas contabilizadas.*

194 194

### IRC – Matéria Colectável

#### 3. O lucro

#### Mais-valias e menos-valias fiscais:

$$MVf / mvf = VR - (Vaq. - Aaaq - Perdas por imparidade fiscalmente aceites) \times \text{Coef.}$$

Em que:

*MVf / mvf = mais-valia fiscal ou menos valia fiscal*

*VR = valor de realização*

*Vaq. = valor de aquisição*

*Aaaq = amortizações acumuladas sobre o valor de aquisição fiscalmente aceites. (incluindo quotas perdidas)*

*Coef. = coeficiente de desvalorização monetária.*

195 195

### IRC – Matéria Colectável

#### 3. O lucro

**Reinvestimento – Activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento: 48º do CIRC**

- a diferença positiva entre as **mais-valias e as menos-valias é considerada em 50% do seu valor**, desde que:

1. os elementos do imobilizado corpóreo tenham sido detidos por um período não inferior a um ano;
2. o **valor de realização** correspondente à totalidade dos elementos transmitidos seja **reinvestido na aquisição, fabricação ou construção** de:
  - **Activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento, com excepção** dos bens adquiridos em estado de uso a sujeito passivo de IRS ou IRC com o qual existam relações especiais nos termos definidos no n.º 4 do artigo 63.
3. O **reinvestimento** ocorra:
  - no exercício anterior ao da realização, ou
  - no próprio exercício da realização ou

196 196

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**Reinvestimento - Activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento :** 48º do CIRC

- No caso de se verificar apenas o **reinvestimento parcial do valor de realização**, o regime é aplicado à parte proporcional da diferença entre as mais-valias e as menos-valias a que o mesmo se refere.

197 197

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**Reinvestimento - investimentos financeiros:** 48º n.º 4 do CIRC

- a diferença positiva entre as **mais-valias e as menos-valias** realizadas mediante a transmissão onerosa de **partes de capital**, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital é considerada em **50% do seu valor**, desde que:

1. as participações de capital alienadas devem ter sido detidas por período não inferior a um ano e corresponder:
  - pelo menos, 10% do capital social da participada; ou
  - ter um valor de aquisição não inferior a € 20 000 000.

198 198

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**Reinvestimento - investimentos financeiros:** 48º n.º 4 do CIRC

2. O **valor de realização** correspondente à totalidade das partes de capital deve ser **reinvestido**:

- na **aquisição, fabricação ou construção** de elementos de **Activos fixos tangíveis, activos biológicos não consumíveis e propriedades de investimento**, ou
- na **aquisição de participações no capital** de sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, devendo as partes de capital ser detidas por um período não inferior a um ano;

3. O **reinvestimento** ocorra:

- no exercício anterior ao da realização, ou
- no próprio exercício da realização, ou
- até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização.

199 199

**IRC – Matéria Colectável**  
**3. O lucro**

**Reinvestimento – investimentos financeiros:** 48º do CIRC

4. As transmissões onerosas e aquisições de partes de capital não podem ser efectuadas com entidades:

- a) Residentes em “paraísos fiscais”; ou
- b) Com as quais existam relações especiais, excepto quando se destinem à realização de capital social..

**O regime do reinvestimento** do valor de realização dos elementos alienados, que originaram mais-valias, **não é aplicável aos elementos do activo intangível.**

200 200

IRC – Matéria Colectável  
3. O lucro

**Campo 737 – 50% de outras perdas relativas a partes de capital ou outras componentes de capital próprio**

**Menos-valias** do imobilizado financeiro: artº 45º n.º 3

**3 - A diferença negativa entre as mais-valias e as menos-valias** realizadas mediante a transmissão onerosa **de partes de capital**, incluindo a sua remição e amortização com redução de capital, bem como outras perdas ou variações patrimoniais negativas relativas a partes de capital ou outras componentes do capital próprio, designadamente prestações suplementares, **concorrem para a formação do lucro tributável em apenas metade do seu valor.**

201 201

Exercício

Em 2010 a empresa efectuou a venda de 2 elementos do activo fixo tangível:

- Um, alienado por 30.000,00, com mais valias: contabilística de 15.000,00 e fiscal de 12.000,00;
- Outro alienado por 20.000,00, com menos valia contabilística e fiscal de 2000,00.

Resolução:

- A deduzir:
- Mais valia contabilística (campo 767) – 15.000,00;
- A Acrescer:
- Menos valia contabilística (campo 736) – 2000
- 50% da dif. positiva entre as mais e menos valias com intenção de reinvestimento (campo 740): 5000,00

IRC – Matéria Colectável  
3. O lucro

**Campo 741 – Acréscimos por não reinvestimento**

Não sendo concretizado, total ou parcialmente, o reinvestimento:

- considera-se como ganho desse exercício, respectivamente, a diferença ou a parte proporcional da diferença não incluída no lucro tributável;
- majorada em 15%. (art. 48º n.º 6)
- Campo 741 – 5750,00 (na sequência do exercício anterior)

203 203

Análise das alterações ao IRC

- **Conceito de mais-valias e de menos-valias (artigo 46.º CIRC):**
- Estabelece-se também que, para efeitos de determinação das **mais-valias e menos-valias fiscais**, apenas relevam as depreciações ou amortizações que tenham sido **fiscalmente aceites**, sem prejuízo das quotas mínimas

204

### Análise das alterações ao IRC

- **Menos-valias não dedutíveis**  
**viaturas ligeiras, barcos e aviões ( alínea l) n.º 1 do artigo 45.º CIRC):**
- Ao mesmo tempo, **também não se aceita a dedutibilidade das menos-valias** realizadas na transmissão onerosa de **barcos de recreio e aviões de turismo**, bem como de **viaturas ligeiras de passageiros ou mistas** (que não estejam afectos ao serviço público de transportes nem se destinem a ser alugados no exercício da actividade normal do sujeito passivo) **excepto** na medida em que correspondam ao valor fiscalmente depreciable ainda não aceite como gasto

205

### Campo 738 – Mais valia resultantes de mudança do modelo de valorização (alínea b) do n.º 5 do artigo 46.º CIRC)

- **Mais e menos valias fiscais em instrumentos financeiros**
- As mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, nos termos do n.º 9 do artigo 18.º do Código do IRC, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos na alínea a) do n.º 9 do mesmo artigo, são assimiladas a transmissões onerosas, dando por isso lugar ao cálculo de **mais e menos valias fiscais** (alínea b) do n.º 5 do artigo 46.º do Código do IRC)

206

### Campo 738 – Mais valia resultantes de mudança do modelo de valorização (alínea b) do n.º 5 do artigo 46.º CIRC)

- **Mais e menos valias fiscais em instrumentos financeiros**
- As menos valias resultantes de mudanças no modelo de valorização relevantes para efeitos fiscais, que decorram, designadamente, de reclassificação contabilística ou de alterações nos pressupostos referidos, não são dedutíveis para efeitos fiscais, quando respeitem a operações efectuadas com entidades com as quais existam relações especiais  
(n.º 5 do artigo 23.º do Código do IRC)

207

### Campo 738 – Mais valia resultantes de mudança do modelo de valorização (alínea b) do n.º 5 do artigo 46.º CIRC)

- **Mais e menos valias fiscais em instrumentos financeiros**
- Para as restantes operações de transmissão de partes de capital que originem menos valias é aplicável o regime geral consignado no n.º 3 do artigo 45.º do Código do IRC, ou seja, concorrem para a formação do lucro tributável em apenas **metade do seu valor**

208

## Exercício

Em 2010 a sociedade "M" adquiriu 3.000.000 de acções, correspondentes a 6% do capital social da sociedade "F", cotada em bolsa:

Custo de aquisição = € 6.000.000,00 (valor unitário = € 2,00)

Justo valor (cotação) das acções em 31/12 = € 6.150.000,00 (valor unitário € 2,05)

Em 2011, a mesma "M" alienou 1.000.000 acções da sociedade "F" por € 2.100.000,00.

Justo valor (cotação) das acções em 31/12 = € 2,15 (valor unitário)

Em 2012 o justo valor (cotação) das acções em 31/12 = € 2,12 (valor unitário)

Quais as consequências fiscais das alterações identificadas em cada um dos períodos de tributação?

### • CONSEQUÊNCIAS FISCAIS

#### • 2010:

- O ajustamento/alteração do justo valor por resultados, deverá ser desconsiderado para efeitos de apuramento do Lucro tributável (artigo 18.º, n.º 9, alínea a) -> percentagem de participação no capital social superior a 5%)
- Dedução no Q 07 da modelo 22 de 150.000,00 (6.150.000 – 6.000.000)

## 2011

Apuramento de +/- valias fiscais

#### a) das acções alienadas

- $2.100.000,00 - 2.000.000,00 \times \text{coef. (1)} = 100.000,00$
- Acresce no Q 07 a mais-valia fiscal = 100.000,00
- Deduz no Q 07 o ganho contabilístico = 50.000,00
- $(2.100.000,00 - 2.050.000,00)$

#### b) por alteração de pressupostos

- $4.100.000,00$  (J. V. em 2010-12-31 -> 2.000.000 acções x 2,05)
- $4.000.000,00 \times \text{coef. (1)} - \text{custo de aquisição} -> 4.000.000,00$
- M V Fiscal:  $4.100.000,00 - 4.000.000,00 = 100.000$

#### c) Tributação da variação do justo valor em 2011:

- J.V. em 2011-12-31 = € 2,15
- J.V. em 2010-12-31 = € 2,05
- A variação do J.V. = 2.000.000 acções x 0,10 = 200.000,00, concorre para a formação do lucro tributável, atendendo aos pressupostos **(excepção prevista na alínea a) do n.º 9 do artigo 18.º do CIRC)**, o modelo do J.V. é aceite para efeitos fiscais.

#### • 2012:

- Tributação da variação do justo valor: 2.000.000 acções x 2,12 = € 4.240.000,00
- Cálculo da variação do J.V. =  $4.240.000,00 - 4.300.000,00 = - 60.000,00$
- A variação do J.V. concorre para a formação do L.T. atendendo aos pressupostos **(excepção prevista na alínea a) do n.º 9 do artigo 18.º do CIRC)**, o modelo do J.V. é aceite p/ efeitos fiscais.

|                                                                                           |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|
| Correcções a efectuar no Quadro 07                                                        |
| Campo 745 – Ajustamento positivo (art. 64º do CIRC)                                       |
| <b>Artigo 64º</b> Correcções ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis |

1. Os alienantes e adquirentes de direitos reais sobre bens imóveis devem adoptar, para efeitos da determinação do lucro tributável nos termos do presente Código, valores normais de mercado que não poderão ser inferiores aos valores patrimoniais tributários definitivos que serviram de base à liquidação do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT) ou que serviriam no caso de não haver lugar à liquidação deste imposto.

213

|                                      |
|--------------------------------------|
| <b>Análise das alterações ao IRC</b> |
|--------------------------------------|

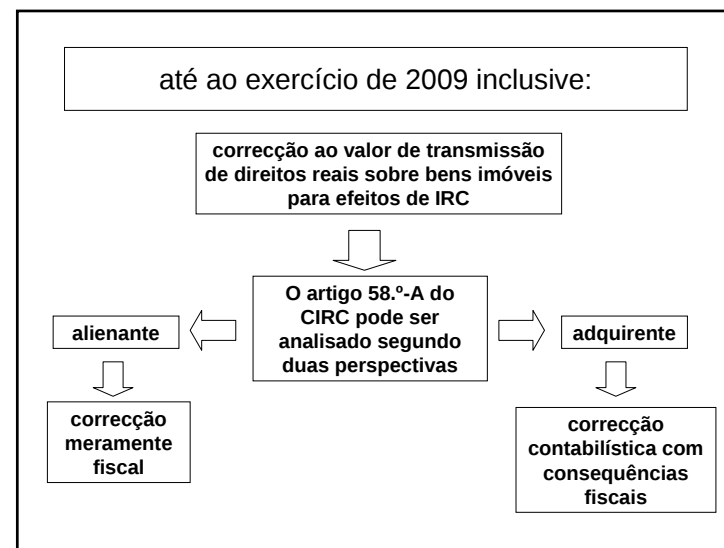
- **Correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis**  
(artigo 64.º CIRC):
- Proceda-se a uma revisão das regras do antigo artigo 58.º-A do CIRC, na perspectiva do adquirente, o qual **deixa de poder registar o imóvel pelo VPT**, inscrevendo essa informação no dossier fiscal, a qual é relevante para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC, nomeadamente para efeitos de cálculo da mais-valia fiscal numa futura transmissão

214

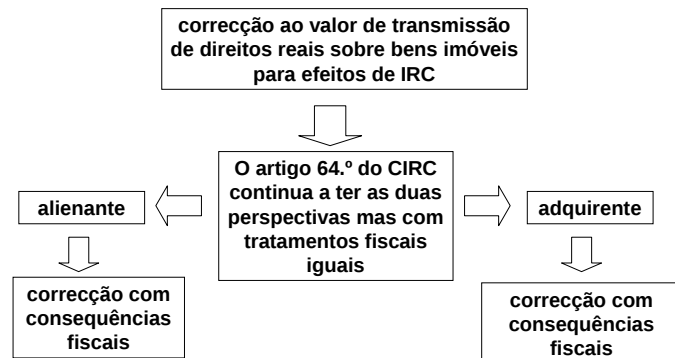
|                                      |
|--------------------------------------|
| <b>Análise das alterações ao IRC</b> |
|--------------------------------------|

- **Correcção ao valor de transmissão de direitos reais sobre bens imóveis**  
(artigo 64.º CIRC):
- Por força do regime de transição estipulado na **NCRF 3**, a aplicar na abertura da contabilidade do exercício de 2010 (primeiro período ao qual as normas são aplicáveis), os sujeitos passivos poderão ter de proceder a alterações no valor dos imóveis constantes da contabilidade, quando tenha sido aplicado o disposto na anterior redacção da alínea b) do n.º 3 do artigo 58.º-A do CIRC

215



A partir do exercício de 2010 inclusive:



**Campo 772 – Correção pelo adquirente do imóvel quando adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação do resultado tributável na respectiva transmissão [art. 64º, n.º 3, al. b)]**

- Quem os adquire tem direito a considerar para efeitos fiscais o valor patrimonial tributário (VPT), quando for superior ao valor do contrato de compra, na medida em que, nos termos do n.º 2 deste art. 64º «*Sempre que, nas transmissões onerosas previstas no número anterior, o valor constante do contrato seja inferior ao valor patrimonial tributário definitivo do imóvel, é este o valor a considerar pelo alienante e adquirente, para determinação do lucro tributável.*» (sublinhado nosso), sendo que nos termos da alínea b) do n.º seguinte, o sujeito passivo **adquirente adopta o valor patrimonial tributário definitivo para a determinação de qualquer resultado tributável em IRC relativamente ao imóvel.**
- Naturalmente, sempre que se verificar essa diferença positiva entre o VPT definitivo e o custo de aquisição ou de construção, o sujeito passivo adquirente deve comprovar no processo de documentação fiscal previsto no artigo 130º do código, o tratamento contabilístico e fiscal dado ao imóvel, conforme refere o n.º 5 do art. 64º. Correção monetária????

**Campo 744 – Correções relativas a preços de transferência (art. 63º, n.º 8)**

- Este campo tem por objectivo anular os efeitos dos desvios ocorridos pela existência dos preços de transferência, de modo a que o resultado tributável apurado não seja diferente do que se apuraria na ausência de relações especiais.
- Dispõe o n.º 8 deste art. 63º, que «*Sempre que as regras enunciadas no n.º 1 não sejam observadas, relativamente a operações com entidades não residentes, deve o sujeito passivo efectuar, na declaração a que se refere o artigo 120º, as necessárias correções positivas na determinação do lucro tributável, pelo montante correspondente aos efeitos*

Correções a efectuar no Quadro 07

**Campo 747 – Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 65º do CIRC)**

- São acrescidas neste campo, por não serem dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, as importâncias pagas ou devidas, a qualquer título, a pessoas singulares ou colectivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável
- Salvo se o sujeito passivo provar:
  - Que tais encargos correspondem a operações efectivamente realizadas
  - E não têm um carácter anormal
  - Ou um montante exagerado

220

Correcções a efectuar no Quadro 07

**Campo 747 – Pagamentos a entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (art. 65º do CIRC)**

- Estas despesas, além de não serem dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável, estão sujeitas a uma tributação autónoma à taxa de 35%, se efectuadas por sujeitos passivos que exerçam, a título principal, uma actividade comercial, industrial ou agrícola (nº 8 do art. 81º do CIRC), e a retenção na fonte a título definitivo à taxa de 20%.
- A tributação autónoma deve ser incluída no campo 365 do quadro 10

221

**Campo 750/773 – Correção da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões... (art. 74º, 76º e 77º do CIRC)**

- Este normativo contabilístico estabelece que todas as concentrações de actividades empresariais devem ser contabilizadas pela aplicação do método da compra
- Por isso, a sociedade adquirente reconhece os activos, passivos e passivos contingentes identificáveis da sociedade adquirida pelos seus justos valores à data da aquisição

222

**Campo 750/773 – Correção da opção pelo regime especial aplicável às fusões, cisões... (art. 74º, 76º e 77º do CIRC)**

- No novo enquadramento fiscal destas operações **mantém-se o regime de neutralidade** mas com alterações.
- Substitui-se a identidade contabilística constante do antigo n.º 3 do artigo 68.º do Código do IRC, pela integração no dossier fiscal dos elementos necessários para salvaguardar a tributação posterior numa futura transmissão
- a aplicação do regime especial de neutralidade fiscal continua a exigir que a sociedade beneficiária mantenha, para efeitos fiscais, os elementos patrimoniais transferidos pelos mesmos valores que tinham na sociedade fundida ou cindida

223

Correcções a efectuar no quadro 07

**Campo 752 e 775 – Livre para deduções não contempladas nos campos anteriores**

- **No caso de existirem diversas correcções a inscrever nesta linha, deve o sujeito passivo documentar-se com todos os elementos necessários para uma eventual inspecção efectuada pela Administração Fiscal e integrá-los no dossier fiscal a que se refere o art. 130º do CIRC;**

224

## Dedução de Prejuízos

225

### Quadro 09 - Art.º 52.º dedução de Prejuízos

**Prejuízos gerados até 2009 – 6 anos**

**Prejuízo gerado em 2010 – 4 anos**

entendimento foi sancionado pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais por despacho de 2010-08-12, no Processo 1658/2010, segundo o qual «*O prazo de quatro anos agora concedido para efeitos de dedução dos prejuízos fiscais aos lucros tributáveis apenas será aplicado a prejuízos originados no exercício da sua entrada em vigor e nos seguintes, ou seja, a partir do exercício de 2010, inclusive.*»

Assim, em 2015, podem ser deduzidos prejuízos gerados em 2009, sendo que os gerados em 2010, só podem ser deduzidos no máximo até 2014.

226

## 2. Regimes Especiais

227

### 2.1 Regime Transparência Fiscal

228

| Regime de Transparência Fiscal                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Este regime visa:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• A neutralidade fiscal;</li> <li>• Combate à evasão fiscal, face à possibilidade de os sócios constituírem sociedades intermediárias com a finalidade de fuga ao imposto;</li> <li>• Eliminação da dupla tributação economia dos lucros.</li> </ul> <p><b>É de aplicação obrigatória para:</b></p> <p>a) Sociedades civis não constituídas sob forma comercial;</p> <p>b) Sociedades de profissionais (incluindo unipessoais) conforme art.º 151.º CIRS;</p> <p>c) Sociedades de simples administração de bens;</p> <p>d) Agrupamentos complementares de empresas (ACE) - DL n.º 430/73, de 25/08</p> <p>e) Agrupamentos europeus de interesse económico (AEIE) - DL n.º 148/90, de 09/05</p> |

229

| Regime de Transparência Fiscal                                                                                                                                                                                                                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Mecânica do regime:</b></p> <p>As sociedade elencadas nas alíneas a) a c), deverão imputar directamente aos sócios a matéria colectável apurada nos termos do CIRC, devendo estes integrá-la no seu rendimento tributável para efeitos de IRS ou IRC, consoante os casos, mesmo que não ocorra distribuição de lucros.</p> |
| <p>sócios pessoas singulares → Soma ao <u>rendimento já líquido da categoria B</u> (n.º 1 e n.º 2 do art.º 20.º do CIRS).</p>                                                                                                                                                                                                    |
| <p>sócios pessoas colectivas SP IRC → CF + <u>campo 709 do quadro 07 da mod. 22</u></p>                                                                                                                                                                                                                                          |
| <p>Daqui decorre que os <u>prejuízos fiscais</u> destas sociedade transparentes são reportados dentro da própria sociedade.</p>                                                                                                                                                                                                  |

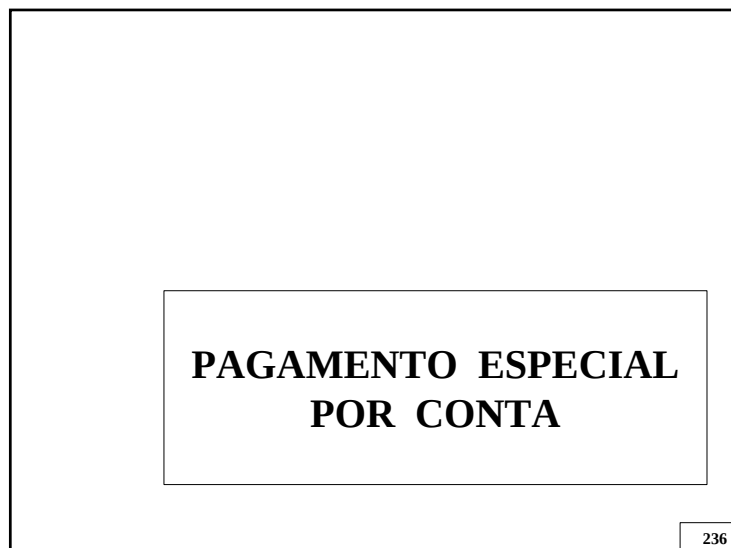
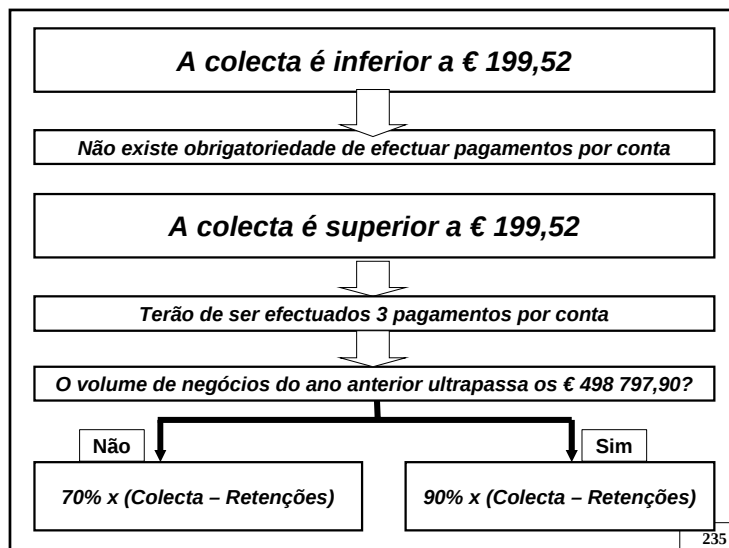
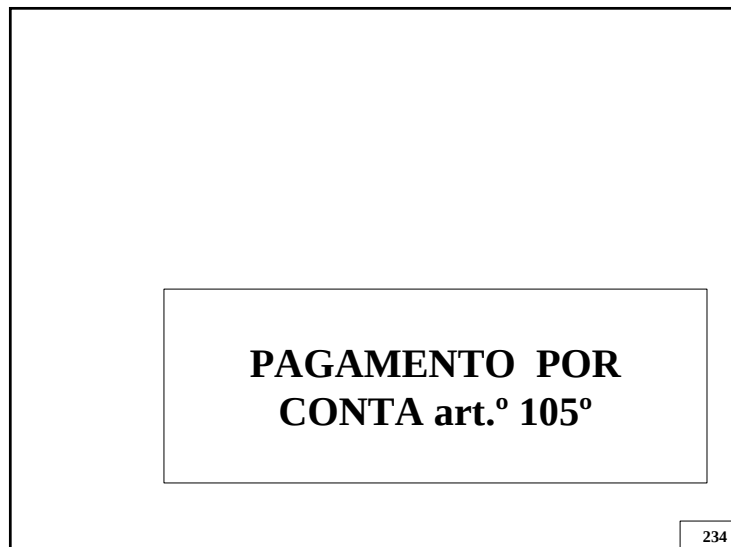
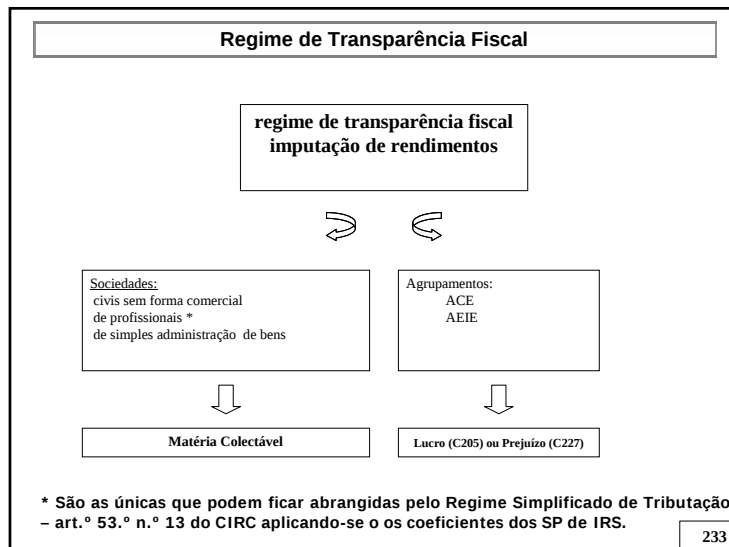
230

| Regime de Transparência Fiscal                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Mecânica do regime:</b></p> <p>As sociedade elencadas nas alíneas d) e e), deverão imputar directamente aos membros o lucro tributável ou prejuízo fiscal matéria colectável apurada nos termos do CIRC, devendo estes integrá-la no seu rendimento tributável para efeitos de IRC, mesmo que não ocorra distribuição de lucros.</p> |
| <p>AO membro é imputado o Lucro Tributável → CF+ (CAMPO 709) do Q07 DO MEMBRO</p>                                                                                                                                                                                                                                                          |
| <p>AO membro é imputado o Prejuízo Fiscal → CF- (Campo 755) do Q07 do membro</p>                                                                                                                                                                                                                                                           |
| <p>Daqui decorre que os <u>prejuízos fiscais</u> destas sociedade transparentes <u>não</u> são reportados dentro da própria sociedade.</p>                                                                                                                                                                                                 |

231

| Regime de Transparência Fiscal                                                                                                                                                                                        |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p><b>Mecânica do regime:</b></p> <p>Para além da Matéria Colectável ou do LT/PF, também são imputados aos sócios ou membros, as <u>deduções à colecta</u> conforme define o n.º 5 do art.º 83.º</p>                  |
| <p>Deduções à colecta (DTI, IMI, BF e RF) → Imputação na mesma % dos rendimentos (n.º 3 do art.º 6.º) efectuada no quadro 33 do anexo G à mod. 22</p>                                                                 |
| <p>Note-se, que, na sequência do art.º 5.º n.º 2 al. h), a efectiva distribuição de lucros às sociedades de transparência fiscal (em particular das sociedades profissionais) não será alvo de retenção na fonte.</p> |

232



Art. 98º - Pagamento especial por conta

Face às disposições que passaram a vigorar a partir de 01.01.2004, analisemos o regime do PEC.

1. Quem está sujeito ao PEC?

- As entidades que exerçam a título principal uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.
- As entidades não residentes com estabelecimento estável.

237

Art. 106º - Pagamento especial por conta

2. Quem não está sujeito ao PEC?

- As entidades abrangidas pelo regime simplificado.
- Todas as entidades a ele sujeitas, no exercício de início de actividade e no seguinte.
- Os sujeitos passivos totalmente isentos de IRC nos termos dos arts. 9º e 10º do CIRC e do Estatuto Fiscal Cooperativo.
- Os sujeitos passivos que se encontrem com processos no âmbito do CPEREF, a partir da data da instauração do processo.
- (NOVO) N.º 11, al. c): Dispensa do PEC passa a aplicar-se aos SP's que não efectuem vendas ou prestações de serviços (inactivos) e que cessem a actividade para efeitos de IVA (condições art. 33º, CIVA) (aditamento OE 2007).

238

Art. 98º - Pagamento especial por conta

3. Cálculo do PEC

- 1% do volume de negócios do ano anterior
  - Com o limite mínimo de € 1 000
  - e, quando superior, será igual a € 1 000 acrescido de 20% da parte excedente, com o limite máximo de € 70 000.
- Ao montante assim apurado deduzir-se-ão os pagamentos por conta efectuados no exercício anterior.

239

Art. 98º - Pagamento especial por conta

4. Pagamento do PEC

- Durante o mês de Março ou, em duas prestações, durante os meses de Março e Outubro do ano a que respeita ou, no caso de adoptarem um período de tributação não coincidente com o ano civil, no 3º mês e no 10º mês do período de tributação respectivo.

240

### 3. BENEFÍCIOS FISCAIS (dedução ao rendimento)

241

#### Campo 234 – Benefícios fiscais

- Os benefícios fiscais a incluir neste campo são os que operem por dedução ao rendimento (resultado líquido do exercício), designadamente:
  - Incentivos à Interioridade;
  - Majorações de quotizações empresariais;
  - Criação de empregos para jovens (art. 19º do EBF);
  - Majorações aplicadas nos termos do Estatuto do Mecenato;
- O montante a inscrever neste campo é o que consta do quadro 04 do Anexo F à declaração anual

242

#### Parte 2 - Benefícios fiscais

##### 1. Criação de emprego

Artigo 19.º

**1 - Para a determinação do lucro tributável** dos sujeitos passivos do IRC e dos sujeitos passivos do IRS com contabilidade organizada, **os encargos correspondentes à criação líquida de postos de trabalho para jovens e para desempregados de longa duração**, admitidos por contrato de trabalho por tempo indeterminado, **são considerados em 150%** do respectivo montante contabilizado como custo do exercício.

243 243

#### Parte 2 - Benefícios fiscais

##### 1. Criação de emprego

- a) '**Jovens**' os trabalhadores com idade superior a 16 anos e inferior a 35 anos, aferida na data da celebração do contrato de trabalho, com excepção dos jovens com menos de 23 anos que não tenham concluído o ensino secundário e que não estejam a frequentar uma oferta de educação-formação que permita elevar o nível de escolaridade ou qualificação profissional para assegurar a conclusão desse nível de ensino;
- b) '**Desempregados de longa duração**' os trabalhadores disponíveis para o trabalho, nos termos do Decreto-Lei n.º 220/2006, de 3 de Novembro, que se encontrem desempregados e inscritos nos centros de emprego há mais de 12 meses, sem prejuízo de terem sido celebrados, durante esse período, contratos a termo por período inferior a 6 meses, cuja duração conjunta não ultrapasse os 12 meses;

244 244

## Parte 2 - Benefícios fiscais

### 1. Criação de emprego

- c) **'Encargos'** os montantes suportados pela entidade empregadora com o trabalhador a título da remuneração fixa e das contribuições para a segurança social a cargo da mesma entidade;
- d) **'Criação líquida de postos de trabalho'** a diferença positiva, num dado exercício económico, entre o número de contratações elegíveis nos termos do n.º 1 e o número de saídas de trabalhadores que, à data da respectiva admissão, se encontravam nas mesmas condições.

245 245

## Parte 2 - Benefícios fiscais

1. Criação de emprego
- 3 - **O montante máximo da majoração anual**, por posto de trabalho, é o correspondente a **14 vezes a retribuição mínima mensal garantida**.
- 4 - Para efeitos da determinação da criação líquida de postos de trabalho não são considerados os trabalhadores que integrem o agregado familiar da respectiva entidade patronal.
- 5 - **A majoração referida no n.º 1 aplica-se durante um período de cinco anos** a contar do início da vigência do contrato de trabalho, **não sendo cumulável**, quer com outros benefícios fiscais da mesma natureza, quer com outros incentivos de apoio ao emprego previstos noutros diplomas, quando aplicáveis ao mesmo trabalhador ou posto de trabalho.
- 6 - O regime previsto no n.º 1 **só pode ser concedido uma vez em relação ao mesmo trabalhador**, qualquer que seja a entidade patronal (revogado OE 2011).

246 246

## Parte 2 - Benefícios fiscais

### 3. Benefícios relativos à interioridade

#### Artigo 43º

Às empresas que exerçam, directamente e a título principal, uma actividade económica de natureza agrícola, comercial, industrial ou de prestação de serviços nas «áreas beneficiárias»:

- a) **A taxa do IRC é reduzida a 15%**, a partir de 2008 (era 20%);
- b) **A taxa do IRC é reduzida a 10%**, durante os primeiros 5 exercícios de novas entidades, a partir de 2008 (era 20%),
- c) **As amortizações relativas a despesas de investimentos até € 500 000**, com exclusão das respeitantes à aquisição de terrenos e de veículos ligeiros de passageiros, podem ser deduzidas, para efeitos da determinação do lucro tributável, **com a majoração de 30%**;

247 247

## Parte 2 - Benefícios fiscais

### 3. Benefícios relativos à interioridade

#### Artigo 43º

....

- d) **Os encargos sociais obrigatórios relativos à criação líquida** de postos de trabalho por tempo indeterminado são deduzidos, para efeitos da determinação do lucro tributável, com **uma majoração de 50%**, uma única vez por trabalhador admitido nessa entidade ou outra entidade com a qual existam relações especiais nos termos do artigo 58.º do Código do IRC.
- e) **Os prejuízos fiscais são deduzidos** aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos 7 exercícios posteriores

248 248

## Parte 2 - Benefícios fiscais

### 3. Benefícios relativos à interioridade

#### **Artigo 43º**

condições para usufruir dos benefícios:

- A determinação do lucro tributável ser efectuada com recurso a métodos directos de avaliação;
- Terem situação tributária regularizada;
- Não terem salários em atraso;
- Não resultarem de cisão efectuada nos últimos dois anos anteriores à usufruição dos benefícios.

249 249

### 7. Quotizações a favor de associações empresariais

**CIRC:**

#### **Artigo 44.º**

- 1 - É considerado custo ou perda do exercício, para efeitos da determinação do lucro tributável, o valor correspondente a **150% do total das quotizações pagas pelos associados a favor das associações empresariais** em conformidade com os estatutos.
- 2 - O montante referido no número anterior não pode, contudo, exceder o equivalente a **2% do volume de negócios** respectivo

250 250

### Majoração de quotizações empresariais (art. 44º do IRC)

#### **Exemplo:**

➤ Volume de negócios - € 750 000

➤ Limite = 2% x 750 000 = € 1 500

| Descrição             | Hipótese 1 | Hipótese 2               | Hipótese 3              |
|-----------------------|------------|--------------------------|-------------------------|
| Quotizações pagas     | € 1 550    | € 550                    | € 1 150                 |
| Majorações            | Não há     | 550 x 1,50% =<br>= € 825 | 1150 x 1,50% =<br>1 725 |
| Deduções no quadro 07 | Zero       | 825-550 =<br>= 275       | 1 500 – 1 150 =<br>350  |

251

## TAXAS

252

## TAXAS

- ☐ Taxa geral - 12,5% e 25 %\*
- ☐ Taxa aplicável no Regime Simplificado – 20%
- ☐ Taxa aplicável às empresas do interior – 15 OU 10%
- ☐ Taxa aplicável às empresas do interior enquadradas no Regime Simplificado – 20%
- ☐ Taxa aplicável na Região Autónoma da Madeira, (salvo na Indústria de Bordados e Tapeçarias e Indústrias de Vime em que é de 17,5%) - 22,5%
- ☐ Taxa aplicável na Região Autónoma dos Açores - 17,5%

253